

Curso de Direito
Financeiro
Brasileiro

M a r c u s A b r a h a m

Curso de **Direito
Financeiro
Brasileiro**

Fechamento desta edição: 09 de julho de 2010



© 2010, Elsevier Editora Ltda.

Todos os direitos reservados e protegidos pela Lei nº 9.610, de 19/02/1998.

Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida, sejam quais forem os meios empregados: eletrônicos, mecânicos, fotográficos, gravação ou quaisquer outros.

Copidesque: Livia Maria Giorgio

Revisão Gráfica: Emília Maria de Brito

Editoração Eletrônica: Tony Rodrigues

Elsevier Editora Ltda.

Conhecimento sem Fronteiras

Rua Sete de Setembro, 111 — 16º andar

20050-006 — Rio de Janeiro — RJ

Rua Quintana, 753 – 8º andar

04569-011 – Brooklin – São Paulo – SP

Serviço de Atendimento ao Cliente

0800 026 53 40

sac@elsevier.com.br

ISBN: 978-85-352-3450-3

Nota: Muito zelo e técnica foram empregados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de digitação, impressão ou dúvida conceitual. Em qualquer das hipóteses, solicitamos a comunicação à nossa Central de Atendimento, para que possamos esclarecer ou encaminhar a questão.

Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoas ou bens, originados do uso desta publicação.

Cip-Brasil. Catalogação-na-fonte

Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ

A139c

Abraham, Marcus

Curso de direito financeiro brasileiro / Marcus Abraham. - Rio de Janeiro :

Elsevier, 2010.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-352-3450-3

1. Direto financeiro - Brasil. 2. Finanças públicas - Brasil. I. Título.

10-2948.

CDU: 346(81)

*“A mente que se abre a uma nova ideia
jamais voltará ao seu tamanho original.”*

Albert Einstein

O AUTOR

Marcus Abraham

Professor Adjunto de Direito Financeiro – UERJ. Doutor em Direito Público – UERJ. Mestre em Direito Tributário – UCAM. MBA em Direito Empresarial – EMERJ/CEE. Procurador da Fazenda Nacional. Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF. Membro da International Fiscal Association – IFA.

APRESENTAÇÃO

Em um país de tantas diferenças sociais, econômicas e culturais como é o Brasil, o conhecimento do Direito Financeiro se faz extremamente relevante. Mais do que um conjunto de normas sobre o ingresso, a gestão e a aplicação dos recursos financeiros do Estado, é uma ferramenta de mudança social.

Isto ocorre porque esta ciência trata, além de tudo, da redistribuição de riquezas, do equilíbrio financeiro entre os entes federativos, da participação direta e indireta da coletividade na elaboração do orçamento, do controle da arrecadação e dos gastos públicos e da preocupação dos seus princípios com o bem-estar da comunidade a que se aplicam. Enfim, versa sobre tudo o mais que se faz necessário para que a justiça fiscal se traduza em justiça social.

A Constituição brasileira de 1988 estabelece no seu art. 3º os objetivos da República Federativa do Brasil. Construir uma sociedade livre, justa e solidária, desenvolver o país, acabar com a pobreza e a marginalização e minimizar as desigualdades sociais e regionais,

promovendo o bem de todos, são os nobres intentos a serem atingidos, segundo prevê a nossa Carta Maior. Estes desígnios têm como fundamentos, consignados no art. 1º, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e a valorização do trabalho e da livre iniciativa.

Os Direitos Humanos Fundamentais são previstos e garantidos na nossa Constituição, assim como os Direitos Sociais estão arrolados como deveres do Estado brasileiro.

Mas de nada adiantam exaustivos debates sobre a efetividade e o alcance destas normas, sobre a possibilidade de judicializar estes direitos ou sobre as atribuições mínimas e máximas do Estado perante a coletividade, se não houver dinheiro para financiar os anseios de uma sociedade mais consciente e ativa.

É inegável que diante de tantas pretensões, recursos financeiros se fazem mais do que imprescindíveis para atingir tais objetivos.

Não basta arrecadar o necessário, de forma equitativa e equilibrada. A administração de tais recursos deve ser feita de forma eficiente. E, na mesma linha, a sua aplicação precisa ser realizada criteriosamente, para que se possa atender às necessidades públicas da maneira mais ampla e satisfatória possível. Portanto, não podemos descuidar no tratamento das fontes e mecanismos de arrecadação, nem das formas e escolhas para a sua justa e devida gestão e aplicação.

É neste ponto que vemos o Direito Financeiro brasileiro se destacar como sendo um complexo, porém avançado, sistema jurídico. Se bem observado é capaz de direcionar positivamente os atos dos governantes e influenciar para melhor a vida em sociedade.

Inegável reconhecer que sempre houve maior preocupação com a arrecadação das receitas públicas, especialmente a tributária, do que com a gestão e a aplicação de tais recursos. Os gastos públicos acabavam sempre por ficar em segundo plano de importância se comparado com a tributação e o Direito Tributário. Tanto assim que este ramo do Direito ganhou destaque e autonomia própria. Mas hoje, é preciso redirecionar o foco e dar a devida relevância e efetividade ao Direito Financeiro, suas normas e objetivos.

Um aspecto desta ciência jurídica ganha grande relevância no cenário contemporâneo: a preocupação com a administração da coisa pública. A responsabilidade na atividade financeira é requerida em todas as etapas do processo fiscal, desde a arrecadação, passando pela gestão, até a aplicação dos recursos na sociedade de maneira responsável, ética, transparente e eficiente.

E, neste momento, nos deparamos com a necessidade do profundo conhecimento do Direito Financeiro, ciência jurídica que permite ao Estado brasileiro

realizar a difícil tarefa de desenvolver a economia, extirpar a pobreza e as desigualdades, fomentando a livre iniciativa, tudo de forma justa e solidária, sem violar os direitos dos indivíduos e sem abrir mão dos valores sociais.

No mundo moderno, o Direito Financeiro acumula funções de estatuto protetivo do cidadão-contribuinte, de ferramenta do administrador público e de instrumento indispensável ao Estado Democrático de Direito para fazer frente às suas necessidades financeiras. Sem ele não seria possível ao Estado oferecer os serviços públicos, exercer seu poder de polícia e intervir na sociedade, colaborando na redistribuição de riquezas e na realização da justiça social, com respeito à dignidade da pessoa humana e à manutenção do equilíbrio econômico e da prosperidade.

O conhecimento de todos os elementos jurídicos que envolvem a atividade financeira – competências financeiras, receitas e despesas públicas, técnicas de contabilidade pública, normas orçamentárias e de responsabilidade fiscal – passa a ser de suma importância para qualquer aluno, seja de graduação ou de pós-graduação, nas áreas das ciências sociais, seja em Direito, Administração, Economia ou nas demais disciplinas conexas. Mas, sobretudo, é uma ciência indispensável ao operador do Direito ou de Finanças Públicas, responsável por dar efetividade às atividades e às políticas públicas sociais.

Portanto, arrecadar com justiça, administrar com zelo e gastar com sabedoria, são os comandos que subjazem às normas do Direito Financeiro brasileiro.

É com este espírito que escrevi esta obra, na esperança de oferecer ao leitor um modesto referencial sobre o tema, mas com um pretensioso objetivo: o de estimular a busca pela efetivação da justiça fiscal.

Marcus Abraham

INTRODUÇÃO

O Direito Financeiro evoluiu. Já não se trata daquela ciência jurídica que estudava apenas as finanças do Estado para a realização de suas funções perante a coletividade, e, especificamente, em relação às suas receitas e às suas despesas, bem assim, às formas de controle, pautadas no ramo do Direito Orçamentário.

O estudo do Direito Financeiro engloba, hoje, questões relacionadas à efetivação da justiça fiscal. Preocupa-se com a maneira mais equitativa de arrecadação, especialmente na sua fonte tributária. Desenvolve os mecanismos de gestão do Erário, que passam a se pautar em normas de governança pública, direcionando a sua atuação por medidas que se parametrizam pela moralidade, ética, transparência, eficiência e responsabilidade. Impõe aos gastos públicos novas formas de controle, a fim de observar o melhor interesse da coletividade, atribuindo ao gestor da coisa pública a responsabilização pelos seus atos e decisões na sua administração.

Hoje em dia, as finanças públicas são regidas por normas que prezam a justiça na arrecadação, eficiência na aplicação, transparência nas informações e rigor no controle das contas públicas.

Assim, reduzir o Direito Financeiro apenas àquelas normas que regulam as políticas e as operações direcionadas à arrecadação, administração e aplicação de recursos financeiros para satisfazer as necessidades da coletividade é uma forma simplista de estudar esta ciência. É inegável reconhecer a sua preocupação com a ética, com a moral e com o debate dos direitos humanos fundamentais, sobretudo pela efetivação da sua função social. Servir de instrumento de mudanças positivas para a sociedade, reduzindo as desigualdades sociais, extirpando a miséria da realidade brasileira e alavancando o desenvolvimento da economia, como mola propulsora de um círculo virtuoso, é o objetivo imanente às normas do Direito Financeiro brasileiro moderno.

Neste contexto, a atividade do operador do Direito Financeiro mudou. Mas reconhecemos que no Brasil nem sempre foi assim. Há não muito tempo, o que víamos era a ausência de uma efetiva formação cívica em matéria fiscal, especialmente no ensino básico, ponto de partida para a consolidação do caráter do cidadão. Não se quer, aqui, apagar ou esquecer toda aquela espoliação fiscal que assolou o Brasil colônia pela voracidade da Metrópole portuguesa, desde a sua descoberta até a independência. Igualmente, não se nega que as revoltas e revoluções originadas daquele cenário mudaram os rumos históricos desta nação. Porém, deve-se reconhecer que o ensino da história brasileira não colaborou positivamente para a criação de uma mentalidade pautada na cidadania fiscal. Os livros e manuais que relatam os feitos do Brasil Imperial não economizam palavras para descrever a malversação do dinheiro público pelos monarcas, e ainda dão ênfase às histórias de sonegação e descaminho, como aquelas que narram os eventos ocorridos pela utilização de outras vias que não a Estrada Real (caminho oficial para circulação de mercadorias e pessoas), ou mesmo às histórias que deram ensejo ao surgimento de expressões populares como “santo de pau oco” (para esconder o desvio do minério que deveria ser tributado), como se fossem exemplos a serem seguidos, sem traçar uma linha sequer sobre os direitos de cidadania e os deveres necessários para garanti-los e exercitá-los.

De qualquer forma, o tempo passou e a mentalidade do brasileiro vem mudando para melhor. O Brasil se tornou independente e, após vivenciarmos ao longo do Século XX uma alternância entre governos democráticos e autoritários, em 1988 foi promulgada uma Constituição Federal repleta de direitos sociais e humanos fundamentais.

Porém, de nada adiantará a previsão de tantas garantias e direitos se o Estado não possuir recursos, especialmente financeiros, para executá-los e oferecê-los aos cidadãos brasileiros.

A familiaridade com os elementos jurídicos que envolvem a atividade financeira passa a ser de grande importância para o exercício da cidadania. Normas sobre justiça fiscal, competências financeiras, receitas e despesas públicas, contabilidade pública, orçamento e responsabilidade são os pilares do Direito Financeiro brasileiro de hoje. E aplicá-las corretamente passa a ser o início do caminho para escrever um futuro promissor.

Para tanto, dividimos a presente obra em cinco partes.

A primeira parte deste livro tem por escopo oferecer ao leitor noções gerais sobre o Direito Financeiro, destacando os valores que influenciam esta ciência jurídica e os mecanismos que se utilizam para chegar à justiça fiscal. Analisamos o objeto da atividade financeira, a sua evolução, as suas características e funções. Identificamos o papel da Ciência das Finanças, o relacionamento do Direito Financeiro com as demais disciplinas jurídicas e compreendemos a origem, o fundamento e as formas de exercício do poder financeiro. Contextualizamos o Direito Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente as suas disposições constitucionais, estudando a distribuição de competências, os mecanismos de intervenção e de fiscalização financeira, o sistema de repartição de receitas tributárias e o direito orçamentário. Discorreremos sobre as fontes do Direito Financeiro, suas normas gerais e específicas, e sobre o controle de constitucionalidade e de legalidade.

A segunda parte trata das receitas e das despesas públicas, inclusive do crédito público. Nos seus capítulos, analisamos com detalhes os diversos instrumentos de financiamento do Estado brasileiro, desde aqueles originados do próprio patrimônio estatal até os arrecadados do cidadão, com destaque para a receita tributária, suas espécies e disposições constitucionais. Dedicamos especial atenção para a questão do relacionamento entre os direitos humanos fundamentais e a tributação, além de abordar o tema da judicialização destes direitos. Compreendemos as finalidades do crédito público, tanto como mecanismo de intervenção na sociedade, quanto como instrumento de financiamento público, ao pesquisar as suas espécies, características e formas de materialização. Tratamos, ainda, das despesas públicas como concretização das políticas públicas, suas características, classificação, espécies e os procedimentos para a sua realização.

A terceira parte analisa a contabilidade pública. Buscamos compreender a conexão e a interação entre as regras da Contabilidade Pública e as normas do

Direito Financeiro. Procuramos demonstrar os benefícios de se conhecer e aplicar a técnica da Contabilidade Pública como relevante instrumento de gestão para o administrador público, assim como de eficaz sistema de informações para o cidadão. Destacamos e avaliamos os seus principais conceitos, mecanismos e institutos.

A quarta parte discorre sobre o orçamento público. Estudamos este relevante instrumento de planejamento do Estado Democrático de Direito, onde são previstas as receitas e fixadas as despesas. Aqui, compreenderemos que, mais do que um documento técnico, o orçamento público revela as políticas públicas do Estado ao procurar atender às necessidades e aos interesses da sociedade, conjugando-as com as possibilidades e pretensões de realização do governante. Analisaremos as normas que orientam a sua criação, interpretação, execução, avaliação e controle.

A quinta e última parte explora as características da responsabilidade fiscal, nova cultura de gestão na administração pública brasileira, a partir da edição da Lei Complementar nº 101/2000. Identificamos as circunstâncias políticas e econômicas que demandaram a nova legislação, bem como as origens e os modelos normativos que influenciaram a edição da lei. Analisamos os principais elementos e aspectos da legislação de responsabilidade fiscal brasileira, tais como as regras para o equilíbrio e a transparência fiscal, a limitação de despesas e do endividamento, e as sanções aplicáveis em caso de infração às suas normas.

Cada uma destas cinco partes em que está dividido o presente livro representa uma fração de uma importante área do conhecimento humano, desenvolvida e consolidada pelo Direito Financeiro, ciência jurídica responsável por disciplinar os meios e as formas do Estado brasileiro realizar a sua função: oferecer uma vida digna e próspera a todos os seus cidadãos.

E conhecer as suas normas é o primeiro passo para a sua concretização.

NOÇÕES GERAIS

O Estado de Direito é uma criação do homem moderno, instituído e organizado para oferecer à coletividade as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem social. Sua função, portanto, é servir de instrumento para atender às necessidades individuais e coletivas, que se identificam e se definem através dos contornos políticos, jurídicos, sociais e constitucionais de cada nação.

Para tanto, o Estado depende de recursos financeiros, que advêm do seu próprio patrimônio e do patrimônio dos cidadãos que o integram. Arrecadá-los, geri-los e aplicá-los é função da atividade financeira, que se beneficia pelos estudos feitos pela Ciência das Finanças, tendo no Direito Financeiro o ramo do Direito Público destinado a disciplinar esta atividade.

Entender os fatores que influenciaram o desenvolvimento da atividade financeira, conhecer as suas características, natureza e funções, identificando os valores e normas que a disciplinam, são os nossos objetivos iniciais.

RECEITA PÚBLICA, CRÉDITO PÚBLICO E DESPESA PÚBLICA

O modelo de Estado que se submete às normas constitucionais existe com uma única finalidade: atender às necessidades da coletividade, através dos seus agentes e órgãos. Este Estado, como instituição política, jurídica e social, é desprovido de interesse próprio, já que é constituído sob as regras do Direito para garantir a todos os cidadãos uma vida digna em sociedade, e não para atender aos interesses individuais e egoísticos dos próprios governantes, como outrora já ocorreu.

Atender às necessidades públicas significa prover a sociedade de uma série de bens e serviços públicos, que vão desde os anseios humanos mais básicos, como habitação, nutrição, lazer, educação, segurança, saúde, transporte, previdência, assistência social e justiça, até aquelas outras necessidades de ordem coletiva, como a proteção ao meio ambiente e ao patrimônio cultural.

A Constituição Federal de 1988 reconhece expressamente estas necessidades nos direitos que prescreve, relacionando-os da seguinte

maneira: a) direitos individuais (art. 5º); b) direitos coletivos, que representam os direitos do homem como integrante de uma coletividade (art. 5º); c) direitos sociais, que se subdividem em direitos sociais propriamente ditos (art. 6º) e direitos trabalhistas (art. 7º ao 11); d) direitos à nacionalidade, que se referem ao vínculo jurídico-político entre a pessoa e o Estado (arts. 12 e 13); e) direitos políticos, relativos à participação na vida política do Estado (art. 14 ao 17). Porém, encontramos ao longo de todo o texto constitucional outros tantos direitos conferidos ao cidadão, que se convertem em deveres assumidos pelo Estado.

Mas, para garantir a efetividade destes direitos e concretizá-los em bens e serviços oferecidos aos cidadãos, o Estado precisa de recursos, especialmente aqueles de ordem financeira, que se originarão da exploração dos seus próprios bens e rendas ou derivarão do patrimônio do cidadão, arrecadados segundo as normas do Estado de Direito.

Porém, além de uma correta e justa arrecadação, é necessário, também, dotar o Estado de mecanismos para exercer uma eficiente gestão de tais recursos, bem como estabelecer parâmetros para sua aplicação, atendendo fielmente aos interesses da coletividade e às necessidades públicas.

Neste sentido, analisamos nesta segunda parte do livro os mecanismos de financiamento que o Estado moderno possui, suas espécies e características. Estudamos o relacionamento entre os direitos humanos fundamentais e a tributação, os valores que permeiam o tema e sua concretização. Discorremos sobre as espécies tributárias como principal instrumento de arrecadação de recursos públicos, e sobre como elas estão dispostas no sistema tributário nacional. Compreendemos a finalidade do crédito tributário como instrumento de intervenção e como fonte de financiamento do Estado. Finalmente, tratamos da despesa pública, suas características, sua natureza, sua classificação, suas espécies e o procedimento para realização.

CONTABILIDADE PÚBLICA E DIREITO FINANCEIRO

É muito comum se fazer uma associação direta – indevida, diga-se desde já – entre o Direito Financeiro e a Contabilidade Pública, como se fossem a mesma coisa. Aliás, o grande temor do estudante ou do operador do direito é acreditar que as normas do Direito Financeiro não passariam de regras contábeis aplicadas ao setor público e incorporadas pelo ordenamento jurídico. Enganam-se aqueles que estabelecem esta relação. Na realidade, as duas são ciências autônomas, dotadas de princípios e regras próprios. Ambas, entretanto, são de relevante importância para a Administração Pública, cada qual à sua maneira. Atuam de maneira complementar e instrumental, garantindo a eficaz realização da atividade financeira estatal.

Enquanto o Direito Financeiro, ramo do Direito Público, é o ordenamento jurídico destinado a normatizar a atividade financeira do Estado e o seu relacionamento com o cidadão na arrecadação, gestão e aplicação dos recursos financeiros públicos, a Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que registra, controla e demonstra os

atos e fatos relativos à Administração Pública. O primeiro é um sistema de normas jurídicas voltado para disciplinar a atividade financeira, e o segundo é um sistema de informações orientado para a análise, avaliação e demonstração dessa atividade.

Feito este reconhecimento, objetivamos identificar e demonstrar o conceito, o objeto e os destinatários da Contabilidade Pública, bem como as suas características e especificidades, para que se possa, a partir de então, estabelecer seu relacionamento com o Direito Financeiro.

ORÇAMENTO PÚBLICO

Como sabemos, os recursos financeiros do Estado moderno são limitados e o seu governante não pode gastá-los de forma descontrolada e desarrazoada. As finanças públicas são regidas por normas que prezam pela justiça na arrecadação, eficiência na aplicação, transparência nas informações e rigor no controle das contas públicas.

O Estado, assim como qualquer pessoa, precisa administrar os seus gastos e saber se terá recursos financeiros suficientes para financiá-los, identificando a origem de suas receitas e toda a programação de despesas que irá realizar.

É comum, no dia a dia, os indivíduos elaborarem um orçamento pessoal, contemplando todas as suas receitas, em regra provenientes do salário, de rendimentos financeiros, de alugueres, de dividendos etc., para confrontá-las com as suas despesas ordinárias e extraordinárias, tais como habitação, saúde, vestuário, alimentação, educação, transporte, lazer, bens de consumo etc., visando saber se com elas

poderá arcar regularmente, e se ainda haverá alguma disponibilidade para investir ou economizar.

Por sua vez, as empresas recorrem à contabilidade empresarial, a fim de estimar o seu faturamento, as suas receitas operacionais e não operacionais, buscando programar as suas despesas fixas e variáveis, seus investimentos e o pagamento de lucros aos sócios.

Portanto, o orçamento é um instrumento usual e necessário tanto na vida pessoal ou empresarial, como também para o Estado moderno, já que este já não pode arrecadar de maneira arbitrária e desmesurada ou gastar de forma ilimitada e desnecessária. Conhecer o montante de recursos de que dispõe o Estado e determinar a sua destinação, de maneira equilibrada, transparente e justa, é a razão deste instituto.

Trata-se, portanto, o orçamento público de um instrumento de planejamento e controle financeiro fundamental no Estado Democrático de Direito que, no Direito Financeiro brasileiro de hoje, contempla a participação conjunta do Poder Executivo e do Legislativo, tanto na sua elaboração e aprovação, como também no controle da sua execução. Porém, mais do que um documento técnico, o orçamento público revela as políticas públicas adotadas pelo Estado ao procurar atender às necessidades e aos interesses da sociedade.

RESPONSABILIDADE FISCAL

A má gestão do Erário e a aplicação desordenada dos recursos públicos sempre foram uma constante no Brasil. O descrédito com a gestão pública em nosso país era evidente e justificável diante de práticas perniciosas, constantemente implementadas por nossos governantes e seus administradores.

O excessivo endividamento e o uso do “imposto inflacionário” para financiar os gastos públicos, o aumento ilimitado nas despesas de custeio, sobretudo as relacionadas com o funcionalismo em momentos eleitorais e em fins de mandatos, e a falta de racionalidade, de controle e de transparência na gestão do Erário, demandavam uma mudança radical na Administração Pública no Brasil.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000 – foi instituída para estabelecer um código de conduta aos gestores públicos, pautada em padrões internacionais de boa governança.

Através dela, introduz-se uma nova cultura na Administração Pública brasileira, baseada no planejamento, na transparência, no

controle e equilíbrio das contas públicas, e na imposição de limites para determinados gastos e para o endividamento.

Porém, mais importante do que instituir toda uma nova metodologia para a gestão financeira dos recursos públicos, a Lei de Responsabilidade Fiscal vem a estimular o exercício da cidadania, através dos mecanismos que incitam participação ativa da sociedade nas questões orçamentárias, desde o processo deliberativo até o acompanhamento e avaliação da sua execução, conferindo maior efetividade à democracia brasileira.

A gestão pública com responsabilidade fiscal, a partir das normas jurídicas financeiras que analisaremos, é um instrumento de fortalecimento dos valores do Estado Democrático de Direito, que beneficia toda a sociedade brasileira.

Trata-se de uma forma de administração que deve ser observada pelo gestor e exigida pelo cidadão.

Estado, Finanças Públicas e Atividade Financeira

Imagine-se uma comunidade, independentemente do local ou da época, cujos integrantes vivem com base na solidariedade e ajuda mútua, em que cada um colabora da sua maneira e conforme as suas aptidões para que o grupo coexista harmonicamente. Dependem, basicamente, do que a natureza lhes disponibiliza ou do que dela extraem ou produzem. Aqui não existem escolas, hospitais, estradas etc. O ensinamento é transmitido dos mais velhos para os mais novos. As doenças e enfermidades são tratadas de maneira caseira e natural. A propriedade é coletiva e disponível para todos. Os idosos subsistem graças aos mais jovens. Vive-se essencialmente em paz, interna e externamente.

O cenário ora descrito, apesar de possuir traços de romantismo e até mesmo um lado bucólico, contempla uma série de dificuldades para os indivíduos que integram essa sociedade. Como a convivência é pautada na solidariedade e na ajuda mútua, se estas faltarem, o egoísmo e o individualismo prevalecerão e os conflitos se multiplicarão.

Por sua vez, a solução desses conflitos passará a ser resolvida direta e individualmente pelos interessados e será dada por aquele que detiver maior força ou poder de convencimento. Já que dependem dos recursos da natureza, se estes reduzirem ou se esgotarem, a busca pela subsistência será feita sem qualquer limitação ou ordem. Os idosos, que estão sujeitos à compaixão dos demais, perecerão sem a ajuda dos mais novos. Se o grupo for atacado por agressores externos, lutarão enquanto puderem, com uma defesa incipiente e desorganizada, e certamente se subjugarão no final aos mais fortes.

Diante destes problemas, o homem buscou uma solução e a encontrou pela criação do Estado, forma de associação coletiva, capaz de proporcionar os meios necessários para a sua existência digna e satisfatória. A sua concepção contempla diversas teorias, as quais foram objeto de estudos de inúmeros pensadores e filósofos, desde Aristóteles e Platão, até Hugo Grotius, Emmanuel Kant, Thomas Hobbes, John Locke, Jean-Jacques Rousseau e tantos outros.

Ao longo dos tempos, o Estado teve inúmeras formas e características. Hoje, podemos dizer que a sua estrutura ideal é a de Estado de Direito, instituído pela vontade de todos os seus integrantes, através de um pacto social, submetido a um ordenamento jurídico, e com a finalidade de promover o bem de todos.

Mas há um custo para se atender às necessidades individuais e coletivas, e será através da atividade financeira que o Estado irá desenvolver e realizar esta tarefa.

1.1. Introdução à atividade financeira

O **Estado de Direito** contemporâneo é uma organização que tem por objetivo oferecer à coletividade, através do respeito à aplicação de um ordenamento jurídico, as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem social. Existe, portanto, para atender às **necessidades públicas**¹ de uma sociedade, assim compreendidas as *necessidades individuais* dos seus integrantes, tais como alimentação, habitação, vestuário; as *necessidades coletivas*, como o policiamento, o transporte coletivo, a rede de hospitais ou de escolas, o sistema judiciário; e as *necessidades transindividuais*, que vão desde a manutenção da ordem interna à defesa nacional, o fomento e o desenvolvimento econômico, social e regional, a tutela dos direitos fundamentais, e a proteção do meio ambiente.

1. Nas palavras de Héctor Villegas, as necessidades públicas “*son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado*” (*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 3).

Para realizar esta tarefa, o Estado depende de recursos financeiros, que advêm tanto do seu próprio patrimônio como do patrimônio dos cidadãos que o integram, nas diversas modalidades de *receitas públicas*. Ao exercer esta função, o Estado deve atender às políticas e diretrizes impostas na realização das *despesas públicas*, estabelecidas pelos respectivos governantes, conforme as limitações e os parâmetros constitucionalmente previstos. Assim, para regular este relacionamento entre Estado e Cidadão, temos o Direito Financeiro, que irá fixar os princípios e as regras para a arrecadação, a gestão e a aplicação dos recursos públicos.

Como bem sintetizou Platão: “*O Estado nasce das necessidades humanas*”.² Portanto, o Estado simboliza o agrupamento de indivíduos que o integram, representando o produto do desenvolvimento natural de uma determinada comunidade, que se estabelece em um território, com características e pretensões comuns. Quando essa determinada comunidade social alcança certo grau de desenvolvimento, a organização estatal surge por um imperativo indeclinável da natureza humana “e se desenvolve demandando o seu aperfeiçoamento em consonância com os fatores telúricos e sociais que determinam fatalmente a evolução das leis”.³

O Estado⁴ que conhecemos hoje não é um fim em si mesmo. É um mero instrumento da própria sociedade, para possibilitar a sua existência. Sua *finalidade* é, portanto, a manutenção da ordem social e o desenvolvimento da comunidade em que está inserido, utilizando, para tanto, o Direito.⁵ E quanto mais complexa for esta sociedade, maior será a dependência às suas normas jurídicas, face à diversidade de relações que se instauram e os possíveis conflitos que, por decorrência, surgem.

Assim, esta organização formal, criada pela própria coletividade para representá-la e para prover aos seus integrantes um conjunto de bens e serviços que garantam o seu bem-estar, irá desenvolver, através de seus órgãos e agentes,

2. Platão. *A República*. Trad. de Leonel Vallandro. Porto Alegre: Globo, 1964, p. 45.

3. Maluf, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 77.

4. Segundo o *Dicionário Aurélio*, Estado é o “*Organismo político administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial, ocupa um território determinado, é dirigido por governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida*”. (© O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa corresponde à 3ª edição, 1ª impressão da Editora Positivo) .

5. Ensina Rubens Gomes de Souza que o direito é o conjunto das normas que regula a vida humana organizada em sociedade. Partindo desta definição, é muito mais fecundo e construtivo considerarmos as normas jurídicas como instrumentos de ação do que como limitações ou restrições às faculdades de agir. Limitações ou restrições só se justificam para orientar a ação, não para constrangê-la ou cerceá-la. Por outro lado, isto implica em reconhecer que o direito não tem conteúdo próprio. Como instrumento de ação, ele apenas traça as regras observadas para que, agindo de determinada maneira, determinados objetivos possam ser atingidos. (*As Modernas Tendências do Direito Tributário*. in: Revista de Direito Tributário, v. 74 – out./dez. 1963. Rio de Janeiro: FGV, p. 1)

atividades de natureza política, social, administrativa, econômica, financeira e jurídica. Estas atividades, em cada nação, dependem do modelo jurídico-constitucional adotado e do ambiente jusfilosófico em que se inserem. Seja na Democracia, no Autoritarismo, no Presidencialismo ou no Parlamentarismo, no Liberalismo ou no Intervencionismo – todos estes modelos políticos, regimes de governos e doutrinas econômicas são variantes existentes de acordo com o tempo e com o lugar, e determinarão a relação do Estado com os seus integrantes e a sua forma de atuação.

Explica Aliomar Baleeiro⁶ que

determinadas necessidades coletivas são consideradas públicas em determinada época, ou em certo país, e não se revestem desse aspecto em outra época ou noutro país. É que a medida das intervenções do Estado, na vida humana, varia de país para país, e até mesmo no mesmo país, conforme a época, as tradições, as instituições políticas é menor nos países de inclinações individualistas ou de fortes iniciativas individuais.

Aqueles que detêm o poder do momento estabelecem as regras do Direito que lhes melhor convier.⁷ Em todos os lugares e em todos os momentos da história isto se percebe claramente. No Brasil, assim ocorreu durante a transição entre o Império e a República, nas alternâncias de regimes democráticos e autoritários do século XX e, igualmente, na passagem do regime militar para a Nova República, com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988, que consolidou a *redemocratização do Estado brasileiro* após 20 anos de ditadura militar, possui nitidamente um hibridismo em seu perfil, originário da multiplicidade de interesses presentes na Assembleia Constituinte instalada em 1º de fevereiro de 1987, já que demonstra uma constante tensão entre os

6. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 7.

7. Nas lições de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, entende-se “o poder – como a energia que move os homens e as sociedades para a realização dos seus objetivos – e o direito – como a técnica social voltada à disciplina e à contenção do poder. Para a realização dos objetivos coletivos, sempre mais complexos e desafiadores, o processo histórico tornou o poder também cada vez mais colossal e complexo, possibilitando a geração de megaestruturas institucionais voltadas ao planejamento e ao emprego de sua imensa energia concentrada, e, por isso mesmo, tornando-o cada vez mais desafiador às liberdades individuais. Mas, evoluindo paralelamente, o direito, em resposta, amadureceu durante dois milênios suas elaboradas estruturas institucionais de controle, destinadas a assegurar certos valores, tidos como não sacrificáveis, entre os quais as liberdades inerentes à pessoa humana estão no topo. Assim, em última análise, poder e direito relacionam-se à liberdade desde o seu sentido prístico de liberdade individual até as suas formas mais complexas, referidas à liberdades de grupos, de estamentos sociais e de nações”. (Poder, organização política e Constituição: as relações de poder em evolução e seu controle. in: Torres, Heleno Taveira (Coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. São Paulo: Manole, 2005, p. 257).

valores *sociais* e os *liberais* e que, portanto, influencia sobremaneira a forma de atuação do Estado brasileiro, especialmente através da sua função financeira.

Na concepção jurídica moderna, a Carta Constitucional brasileira de 1988 deixa de ser um texto formal, meramente programático e passa a ser considerada como um sistema normativo aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos suprapositivos, no qual as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central.⁸ Ao conceder maior efetividade aos valores sociais constitucionalmente previstos, permite-se exercer a função estatal de maneira mais equilibrada, balanceando e ponderando seus princípios e regras, com aqueles de natureza liberal. Este fenômeno é explicado por Luis Roberto Barroso,⁹ para quem “é a superação do legalismo, não de forma abstrata ou metafísica, mas pelo reconhecimento de valores fundamentais, quer positivados ou não, expressos por princípios dando ao ordenamento unicidade e condicionando a atividade do intérprete”.

Afinal, estabelece o art. 1º da Constituição de 1988 que a República Federativa do Brasil 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. Na lição de Ricardo Lobo Torres¹⁰

tais princípios fundantes, que são princípios de legitimidade do Estado Democrático de Direito abrem-se para a ponderação e o balanceamento frente aos interesses em jogo em cada situação específica. Legitimam-se por princípios formais que se irradiam por todo o sistema normativo, ético e jurídico.

A *soberania* passa a ser ponderada com os direitos humanos e com a dignidade da pessoa humana, voltando a encontrar o seu fundamento na liberdade do homem e no contrato social. A *cidadania* volta a fundamentar o status jurídico do cidadão e transforma-se em cidadania multidimensional, a compreender a dignidade da pessoa humana e simultaneamente os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. A *dignidade humana* deixa de ser dominante no elenco dos princípios

8. Ruy Barbosa assentou que não há, em uma Constituição, cláusula a que se deva atribuir meramente valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos. (Barbosa, Ruy. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*, v. 2, 1933, p. 489. *apud* Barroso, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas*. Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira. 7. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 84.)

9. Barroso, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 41.

10. Torres, Ricardo Lobo. *A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade*. *in* Legitimação dos Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 433.

fundamentais, como acontecia ao tempo do fastígio do Estado de Bem-Estar Social, para se colocar também no jogo da ponderação com os outros princípios, máxime o da soberania. Os *valores sociais do trabalho e da livre iniciativa* são intercambiáveis, pois a noção de trabalho prescinde de vínculo empregatício. O *pluralismo político* e a *democracia*, finalmente, permitem o equilíbrio e a afirmação de todos os outros princípios fundantes, com a intermediação da ponderação e da razoabilidade.

Estão fixados no art. 3º da Constituição brasileira de 1988 os objetivos a serem realizados pela República Federativa do Brasil. Construir uma sociedade livre, justa e solidária, desenvolver o país, acabar com a pobreza e a marginalização e minimizar as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos. São nobres intentos a serem efetivamente atingidos e não meras sugestões, recomendações ou expectativas.

Perante tantas pretensões, é imprescindível obter e manter recursos financeiros de todas as ordens à disposição do Estado, possibilitando atingir tais objetivos. E, neste momento, deparamo-nos com a difícil tarefa de equalizar as limitações financeiras do Estado brasileiro de hoje e as dificuldades de gestão pública, com a necessidade de desenvolver a economia, extirpar a pobreza e as desigualdades, e fomentar a livre iniciativa, tudo de forma justa e solidária, sem violar os direitos dos indivíduos e sem abrir mão dos valores sociais.

Diante deste cenário, percebe-se que, hoje, a Fazenda Pública não se confunde mais, como outrora, com a Fazenda do Governante, do Príncipe ou da Coroa. Assim, o Estado Absolutista ou Patrimonialista, como muitos o denominaram, acaba por ser substituído, após longa evolução e eventos históricos relevantes, marcadamente pelo surgimento e consolidação do Constitucionalismo, pelo atual Estado Democrático de Direito, onde as regras para a realização da atividade financeira decorrem, principalmente, dos parâmetros estabelecidos na Constituição e nas respectivas normas infraconstitucionais.

Portanto, não há dificuldades em compreender e identificar a forma como o Estado Democrático brasileiro irá realizar a sua atividade financeira. A aquisição de receitas, a sua gestão e a respectiva aplicação de tais recursos estarão definidos a partir dos propósitos estabelecidos pelos governos de cada momento, caracterizados, sempre, numa atuação pautada nos valores previstos na Constituição Federal de 1988, a saber: na soberania da nação, no incentivo ao exercício da cidadania, na realização da dignidade da pessoa humana, das necessidades sociais e pela valorização do trabalho e da livre iniciativa, ideais que devemos perscrutar como cidadãos e exigir como operadores do Direito.

1.2. Evolução do Estado, das finanças públicas e da atividade financeira

A origem da palavra “finanças” é controvertida. Para alguns autores, vem da palavra inglesa “*fine*”, que se refere ao pagamento de multas. Outros a relacionam com o termo alemão “*finden*”, relativo a encontrar. Para Benvenuto Griziotti,¹¹ o substantivo finanças provém do latim medieval “*financia*” e indica os diferentes meios necessários para os gastos públicos e a realização dos fins do Estado.¹² Esclarece Héctor Villegas¹³ que o vocábulo *finanças* origina-se do verbo em latim “*finire*” e do termo “*finatio*”, sendo que este teve seu significado mudado através dos tempos.

Na Idade Média, em um primeiro momento, designava decisão judicial, depois passou a indicar a multa fixada em juízo e, finalmente, os pagamentos e prestações em geral. Em um segundo período, por volta do século XIV, os negócios financeiros eram identificados com os negócios monetários em geral, e, ao mesmo tempo, dava-se à palavra *finanz* o significado negativo de intriga, usura e fraude. Em um terceiro período, primeiro na França e depois em outros países, a palavra *finanças* passou a ser empregada unicamente em relação aos recursos e despesas do Estado e das comunas.

No Brasil colonial, a palavra *finanças* era utilizada para fazer referência à fazenda real, que constituía a parte dos bens do Estado à qual o Rei tinha direito para satisfazer suas necessidades, passando, depois, a ser empregada para designar a administração do dinheiro público. Finalmente, agregou-se o adjetivo *público* à palavra *finanças*, para distinguir as finanças estatais das finanças privadas.

Podemos dizer, hoje, que as **finanças públicas** tratam dos instrumentos políticos, econômicos e jurídicos, referentes à captação de recursos financeiros (receitas públicas) para o Estado, a sua administração (gestão e controle) e, finalmente, a respectiva aplicação (despesas públicas) nas necessidades públicas, assim as identificadas como de interesse coletivo.

Portanto, nas finanças públicas estão inseridas a atividade financeira, a ciência das finanças e o direito financeiro.

Até fins do século XVIII e início do século XIX, não se podia falar em finanças públicas e, muito menos, em uma atividade financeira estatal destinada às necessidades coletivas. Certo, também, é que não podemos comparar os modelos estatais do século XX e do início do século XXI com a estrutura e finalidade estatal

11. Griziotti, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Trad. de Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1950, p. 3.

12. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 1.

13. Villegas, Héctor B. Op. cit., p. 2.

da Antiguidade ou mesmo da Idade Média. Muito pelo contrário, a concepção de Estado que temos hodiernamente – que teve suas primeiras linhas rascunhadas na Antiguidade Clássica, pelas estruturas da Cidade-Estado grega e pelo Império Romano – foi deixada completamente de lado durante a Idade Média. E com o declínio do regime feudal, a unificação de reinos e a ascensão da burguesia consolidaram uma nova realidade, caracterizada pelo surgimento das pequenas cidades e centros urbanos, com concentrações populacionais que demandavam inúmeros serviços públicos e a atuação de um poder central. Nessa linha é que surge a estrutura do Estado Moderno, com a necessidade de uma organização estatal para a administração e a execução de suas atividades.¹⁴

Porém, até então, os governantes, para fazer face às despesas necessárias à sua existência e ao cumprimento de suas propostas, valiam-se de vários meios universalmente conhecidos, tais como as guerras de conquistas, as extorsões de outros povos e colônias, as doações voluntárias, a fabricação de moedas metálicas ou de papel-moeda, a exigência de empréstimos ou mesmo de confiscos, pelas rendas produzidas por seus bens e suas empresas, pela imposição de penalidades e, especialmente, pelo tributo (desprovido, inicialmente, das características de justiça que temos hoje).

Registre-se que quando tratamos das finanças públicas e da atividade financeira nos dias de hoje, referimo-nos aos seus três componentes – arrecadação, gestão e aplicação – estudados pela ciência das finanças e disciplinados pelo Direito Financeiro. Mas, historicamente falando, o desenvolvimento das finanças públicas estava essencialmente focado no seu braço arrecadatório, ou seja, na receita pública de natureza tributária, não havendo preocupação com a administração desses recursos nem com a sua destinação. Por isso, o estudo do desenvolvimento histórico desta ciência se faz a partir da análise da evolução da tributação.

Historicamente, com um viés meramente arrecadatório-tributário, já que não se podia identificar o seu braço orçamentário, a atividade financeira já podia ser

14. Bernardo Ribeiro de Moraes lembra que “a história nos ajuda a compreender melhor o Direito Tributário. Em verdade, nos apresenta não apenas um quadro sistemático de feitos memoráveis, cronologicamente encadeados, e nem somente o relatório de fatos ordenados de acordo com as conveniências de seus atores. A História é muito mais. Além de narrar e constatar fatos do passado, indaga as origens e suas consequências. Aponta os fatos que precederam ou determinaram novas circunstâncias, buscando uma relação. Com o auxílio da História, ciência que nos mostra o ‘Homem em sua dimensão temporal’, podemos entender melhor os dias de hoje, mormente as instituições jurídicas ou jurídico-tributárias. A informação do passado, mostrando o que o Direito Tributário tem sido, será poderosa auxiliar para esclarecer os inúmeros problemas que na certa se apresentarão no futuro. O bom intérprete da lei fiscal não pode abandonar essa ótica (histórica) que lhe traz importantes elementos elucidativos”. (Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 29.)

encontrada na **Antiguidade Clássica**, na Grécia, como contribuição para sustentar o exército que defendia a Cidade-Estado, denominado de “*Eisphora*” e incidia sobre o patrimônio do cidadão. Em Roma, igualmente, havia um tributo que incidia sobre a fortuna dos cidadãos, mas também se utilizava a extorsão sobre os povos conquistados para fazer frente às suas despesas. Posteriormente, criaram-se os impostos aduaneiros, de mercado, taxas judiciais e assim por diante. É proveniente daquela época a origem da palavra “Fisco”, relativo ao *fiscum*, nome do cesto que o coletor usava para colocar o dinheiro dos impostos.

Na **Idade Média**, havia tributos que incidiam sobre os camponeses, recaindo em até 50% sobre a sua produção (*censo*, quando valor fixo, ou *meeiro*, quando por produção obtida), além das taxas de comercialização, cobrança sobre produção específica (*talhas*), taxas para utilização de moinhos ou fornos (*banalidades*). Porém, as cobranças mais extorsivas incidiam sobre os servos ou escravos, impondo-se desde o trabalho forçado dos servos nas terras senhoriais para a construção e manutenção de seus imóveis e estradas (*corveia*), a cobrança de uma taxa de casamento quando um servo se casava com uma pessoa livre (*formariage*), além da cobrança em decorrência de herança (*main-morte*). Fora estes, era comum encontrarmos a cobrança genérica da taxa sobre o sal (*gabela*), o dízimo pago à Igreja (originalmente introduzido pelos Carolíngios, no século VIII, como indenização à Igreja pela perda de terras entregues a vassalos militares, mas que acabou se estendendo por toda a Europa ocidental como um tributo comum de 10% sobre toda a renda) e o pedágio cobrado pela passagem nas terras particulares (*péage*).¹⁵

No Brasil, após o seu descobrimento, em 1500, permanecendo na condição de colônia de Portugal, onde inicialmente reinou Dom Manuel I, consolidaram-se as Ordenações do Reino (Ordenações Afonsinas e Ordenações Manuelinas), passando o Direito português a vigor imediatamente no Período Colonial brasileiro.¹⁶ Os custos do financiamento das expedições colonizadoras e, posteriormente, de proteção da costa brasileira contra os saqueadores, tornaram-se, ao longo do

15. Outras cobranças: *Capitation*: taxa individual criada em 1695 e suposta pesar sobre os nobres, calculada com base nos registros da *taille*; *Centième denier*: taxa de 1% sobre as transações relativas à propriedade e aos serviços venais; *Champart*: taxa senhorial baseada em uma fração (que variava de um a dois terços em função da região) da colheita de cereais dos camponeses; *Contribution patriotique*: taxa direta extraordinária destinada a fazer face de modo urgente aos compromissos de Estado; *Ustencile*: taxa substituindo o alimento, a bebida, o aquecimento que a população era suposta fornecer às tropas reais. (Arnout, Luiz. *Glossário da Revolução Francesa*. in: Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade de Minas Gerais, Depto. de História. Texto disponibilizado em 04/07/2009 em: <<http://www.fafich.ufmg.br/~luarnaut/rfglss.pdf>>.

16. Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário*: Sistema Tributário da Constituição de 1969, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 33.

tempo, um elevado encargo para o erário português. Em decorrência, introduziu-se aqui um conjunto de tributos e normas impositivas que tinham como finalidade principal cobrir os gastos da coroa portuguesa e, se possível, ainda proporcionar-lhe lucros. Entretanto, não havia um sistema financeiro e tributário organizado e, muito menos, pautado em razoabilidade, igualdade, capacidade contributiva, programação orçamentária ou justiça fiscal. Os tributos impostos pela metrópole abrangiam, dentre outros: a vintena sobre o pau-brasil, especiarias e pescado; os direitos de portagem nos rios (impostos de navegação); as quintas de ouro (a “derrama” originou-se do imposto derramado sobre todos, que incidia na proporção de 20% sobre o ouro, prata e pedras preciosas); e os dízimos (10%) das colheitas e do comércio com o exterior; a “finta” para custear as obras, a “barcagem”, que incidia sobre a passagem nos rios e a “redízima” que era a dízima sobre a dízima já cobrada.¹⁷

Com a transferência da Família Real para o Brasil, em 1808, ampliaram-se os mecanismos de arrecadação e cobrança de impostos: a abertura dos portos gerou a instituição do *Imposto sobre Importações* (Carta Régia de 28 de janeiro de 1808); tivemos a instituição do *Imposto do Selo* (Alvará de 17 de junho de 1809); e a regulamentação do *Imposto Predial*, o qual tributava os imóveis urbanos, fazendo incidir a alíquota de 10% sobre do valor locativo,¹⁸ que era inicialmente denominado “décima urbana” e, posteriormente “imposto sobre prédios urbanos”. Além destes, havia ainda a *Contribuição de Polícia* (Decreto de 13 de maio de 1809), a *Pensão para a Capela Imperial* (Alvará de 20 de agosto de 1808), o *Imposto de Sisa*, onerando em 10% toda compra, venda e arrematação de bens de raiz – imóvel urbano (Alvará de 3 de junho de 1809), a *meia sisa dos escravos*, tributando 5% toda venda de escravos (Alvará de 3 de junho de 1809), a *décima sobre legados e heranças* (Alvará de 17 de junho de 1809), além de vários outros.¹⁹ Com a Independência (1822), tivemos a criação do imposto de indústria e profissões, que incidia sobre a atividade industrial ou profissional, imposto sobre os vencimentos e imposto sobre a exportação.²⁰ Mas, somente com a Proclamação da República no Brasil, em 1889, o sistema financeiro e tributário brasileiro passou a estar definido formalmente (na Constituição Federal de 1891), podendo-se, a partir daquela Carta, dizer que o Brasil ganhou um sistema tributário, contendo inclusive limitações ao poder de tributar.

17. Secretaria da Receita Federal. *Um Perfil da Administração Tributária*. Resp. Andréa Teixeira Lemgruber. Brasília: Escola da Administração Fazendária, 1995, p. 9.

18. Secretaria da Receita Federal. Op. cit., p. 9.

19. Moraes, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 43.

20. Oliveira, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 67-74.

Assim, após uma longa evolução, em que inicialmente o Estado não conhecia qualquer limitação, atingindo seu ápice no Absolutismo Monárquico, onde este era apenas um instrumento de realização dos próprios governantes, passou, após várias lutas, revoltas e revoluções,²¹ o **Estado Moderno** a ser estruturado com base no Estado Constitucional de Direito, que busca equilibrar as liberdades individuais e o poder estatal, através da submissão à lei, à divisão de poderes e à garantia dos direitos individuais.

Percebe-se pelas constituições contemporâneas – que concretizaram a partir do final do século XVIII o espírito de luta contra a opressão dos governantes que se encontravam no poder e o exerciam de forma absoluta – a supremacia do Direito, espelhada no primado da Constituição e na busca da instituição de um governo não arbitrário e limitado pelo respeito devido aos direitos do Homem.²²

Paulo Bonavides nos relata que nos últimos dois séculos o mundo atravessou algumas mudanças paradigmáticas que marcaram sobremaneira a sociedade contemporânea. Primeiro, o *Estado liberal*; a seguir o *Estado socialista*; depois, o *Estado social* das Constituições programáticas, assim batizadas ou caracterizadas pelo teor abstrato e bem intencionado de suas declarações de direitos; e, por último, o *Estado dos direitos fundamentais*, capacitado da juridicidade e da concreção de regras que garantem estes direitos.²³

A tônica das primeiras Constituições modernas era a *Liberdade*. Na virada do Século XVIII para o Século XIX, surgem as primeiras Constituições com o objetivo de estabelecer uma esfera de liberdade privada para os indivíduos, livres da interferência do Estado Absolutista. Através das Constituições modernas e suas ideologias de liberdade, fundamentaram-se as ideias do *liberalismo econômico*, em que o mercado possuiria leis naturais e o equilíbrio seria alcançado de forma espontânea, sem qualquer tipo de interferência estatal. Era a fase conhecida como a “era do Liberalismo Econômico”, tendo como lema o *deixar fazer*: “*Laissez-faire, laissez-passer, le monde va de lui-même*”. O perfil individualista e minimalista do Estado liberal provocou imensas injustiças e os movimentos sociais dos séculos passado e anterior, revelando a inadequação das excessivas liberdades imanentes

21. Segundo Paulo Roberto Cabral Nogueira, o estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole por meio do aumento da derrama. (*Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 7-8. *Apud* Harada, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 4 ed., São Paulo: Atlas, 1998.)

22. Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 1-3.

23. Bonavides, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 29.

aos preceitos burgueses, permitiram que se tivesse consciência da efetiva necessidade de criação e utilização de instrumentos para a realização de justiça social, levando ao reexame das obrigações estatais. Segundo as palavras do constitucionalista José Afonso da Silva:

o individualismo e o abstencionismo ou neutralismo do Estado liberal provocaram imensas injustiças, e os movimentos sociais do século passado e deste especialmente, desvelando a insuficiência das liberdades burguesas, permitiram que se tivesse consciência da necessidade da justiça social.²⁴

A reação à ausência estatal veio na política do *Bem-Estar Social* (teoria norteamericada do *Welfare State*), com um Estado intervencionista e provedor de inúmeros bens e serviços à sociedade. Ao mesmo tempo, tinha uma natureza autoritária e centralizadora. Entretanto, este modelo também pecou pelo excesso, mormente por tornar-se politicamente absolutista em determinados Estados.

Em outras nações, o socialismo e o comunismo, igualmente, sofreram críticas, longa resistência e acabaram sucumbindo pelos abusos e exageros inerentes às suas respectivas propostas.

Nesta esteira evolutiva, as funções do Estado tiveram de passar por mutações substanciais tanto na sua forma como no seu conteúdo. As necessidades de uma sociedade globalizada, altamente complexa e sistematizada, passaram a requerer uma atuação efetiva, constante e dinâmica, capaz de harmonizar as relações emergentes de conflitos latentes nas sociedades massificadas. Mas, ao mesmo tempo, tal atividade assume um papel menos agressivo e interventor, atuando no seio da sociedade através de instituições políticas e sociais (no Brasil, por exemplo, temos o Ministério Público, o Poder Judiciário e o Congresso Nacional), pautando-se em fundamentos como os de segurança social, de solidariedade e de justiça, que acabam por redesenhar o relacionamento entre Estado e cidadão. Surge o que se denominou de Estado Democrático Social. Este Estado, concebido nas bases do Estado Democrático de Direito, busca conciliar os interesses da sociedade contemporânea, garantindo a livre iniciativa privada e, ao mesmo tempo, cuida da manutenção de uma política social, visando assegurar a igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e desenvolvimento econômico equilibrado.

O desenvolvimento das finanças públicas no **Estado de Direito Financeiro** é bem relatado por Ricardo Lobo Torres.²⁵ Segundo este autor, vai do feudalismo aos

24. Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 116.

25. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres: “O Estado Moderno, além dos aspectos políticos e econômicos,

dias de hoje e exibe contornos diferentes em suas várias fases: *Estado Patrimonial*, *Estado de Polícia*, *Estado Fiscal* e *Estado Socialista*.

Na Idade Média, a atividade financeira do Estado passou por um processo evolutivo, que se iniciou a partir do fim do feudalismo com o aparecimento do *Estado Patrimonial*, período em que se confundia o público e o privado, especialmente quanto aos bens e rendas do Rei e aos do Estado. Tinha, primariamente, nas rendas patrimoniais ou dominiais a fonte de financiamento das guerras e da manutenção da Corte, e, apenas secundariamente, apoiava-se nas receitas fiscais, o que demonstrava a total ausência de regras para a cobrança e muito menos para a realização das despesas. Não havia qualquer indício de regras orçamentárias no Estado Patrimonial.²⁶

Esta forma, todavia, deu lugar ao denominado *Estado de Polícia*, no século dezoito, especialmente na Alemanha, Áustria, Itália, Espanha e Portugal, caracterizado por ser paternalista, intervencionista e centralizador, no sentido de garantir o bem-estar dos súditos e do Estado.²⁷

Até aquele momento os direitos afetos à liberdade eram praticamente inexistentes. Não havia direitos subjetivos em relação ao Estado. Não havia delimitação da atuação e interferência do Estado na sociedade. Tudo que o rei fazia era considerado lícito. Postulados conhecidos como “*the King can do no wrong*” e “*le roi ne peut mal faire*” refletiam a total irresponsabilidade dos monarcas e governantes da época. As palavras do Rei da França Luís XIV (intitulado Rei Sol, maior encarnação do absolutismo) expondo sua concepção de Monarquia Absoluta, são provas disso:

Todo poder, toda autoridade residem na mão do Rei e não pode haver outra autoridade no Reino a não ser a que o Rei aí estabelece. Tudo que se encontra na extensão de nossos Estados, de qualquer natureza que seja nos pertence (...) os Reis são

exibe uma dimensão financeira, que o constitui como Estado Financeiro, assim entendido o que exerce as atividades relacionadas com as finanças públicas. Desenvolve-se desde o fenecimento da estrutura feudal até os nossos dias. Nele se distinguem alguns tipos: a) o Estado Patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e o início do século XVIII; b) o Estado de Polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII); c) o Estado Fiscal, que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo; d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das rendas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência de propriedade privada, exerce papel subalterno. (*A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 1).

26. Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. V: O Orçamento na Constituição. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 4.

27. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 7-9.

senhores absolutos e têm naturalmente a disposição plena e inteira de todos os bens que são possuídos tanto pelas pessoas da Igreja como pelos seculares (...).²⁸

Foi com o surgimento e o desenvolvimento do **Constitucionalismo**, no final do século XVIII, que nasceram as normas que trazem critérios de justiça na arrecadação e na aplicação dos recursos financeiros, tendo como marco temporal a Revolução Francesa, em 1789 (não obstante ideias limitadoras ao poder fiscal do governante, já previstas na Magna Carta inglesa, de 1215). A Constituição americana de 1787 declara, na Seção 8 do seu art. 1º, que

Será da competência do Congresso: Lançar e arrecadar taxas, direitos, impostos e tributos, pagar dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todos os direitos, impostos e tributos serão uniformes em todos os Estados Unidos; Levantar empréstimos sobre o crédito dos Estados Unidos (...);

Até mesmo a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, contém norma expressa sobre a arrecadação para as despesas públicas, pautada na capacidade contributiva do cidadão, *in verbis*: “Art. 13º *Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades*”. Na mesma linha, a Constituição Francesa de 1791 traz no seu art. 2º do Título I, sobre as garantias fundamentais, a determinação de que “*Todas as contribuições serão igualmente repartidas entre todos os cidadãos proporcionalmente aos seus recursos*”. E, na mesma linha, estabelece no art. 1º do seu Capítulo III, competir ao legislativo “(...) 2º *fixar as despesas públicas*; 3º *estabelecer as contribuições públicas, determinando sua natureza, sua quota, a duração e o modo de sua arrecadação*”.

A partir de então, pode-se dizer ter surgido o orçamento e as limitações à tributação. Com efeito, passa-se do Estado de Polícia ou Absolutista para o Estado de Direito,²⁹ estruturado sobre o *princípio da legalidade* (em decorrência do qual até mesmo os governantes se submetem à lei, em especial à lei fundamental, que é a Constituição) e sobre o *princípio da separação de poderes*, que tem por objetivo assegurar a proteção dos direitos individuais, não apenas nas relações entre particulares, mas entre estes e o Estado.³⁰

28. Dupâquier, Jaques e Lachiver, Marcel. *Les Temps Modernes*. 4. ed., Paris: Bordas, 1970, p. 118.

29. Gasparini, Diogenes. *Direito Administrativo*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 24.

30. Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 8. ed., São Paulo: Atlas, 1997, p. 20.

Nesta esteira, ainda seguindo a lição de Ricardo Lobo Torres,³¹ os modelos anteriores acabaram substituídos pelo **Estado Fiscal**, como reflexo do Estado de Direito, caracterizado por um perfil liberalista e capitalista, menos intervencionista e que se baseia nos tributos como fonte de receitas e permite aperfeiçoar a estrutura do orçamento público (receitas e despesas autorizadas e garantidas pelo legislativo), substituindo a tributação dos camponeses e servos pela dos indivíduos com direitos próprios assegurados.

Este Estado Fiscal teve três fases distintas: a) *Estado Fiscal Minimalista*, que vai do século XVIII ao início do século XX, sendo conhecido, também, como Estado Guarda-Noturno ou Estado Liberal Clássico, que se restringia ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de uns poucos serviços públicos, razão pela qual não necessitava de maior arcabouço constitucional para a arrecadação ou um sistema orçamentário amplo, por não assumir demasiados encargos na via das despesas públicas. Este modelo feneceu na medida em que não atendia às demandas sociais da época, especialmente as dos trabalhadores, e não era capaz de superar as crises do mercado, que dependiam de instrumentos reguladores para permitir o seu pleno desenvolvimento; b) *Estado Social Fiscal*, que vai do final da segunda década do século XX até o final da sua penúltima década, conhecido também por Estado do Bem-Estar Social, Estado Distribuidor ou Estado Providencial, é influenciado pelas ideias econômicas de Keynes (de controle da economia pelo Estado; de redistribuição de rendimentos; de redução das taxas de juros; de elevação dos gastos públicos para ampliar o emprego, os investimentos e o consumo), deixa de ser um mero garantidor das liberdades individuais e passa a intervir na ordem econômica, ganhando a tributação feição regulatória e extrafiscal, a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas e promoção do desenvolvimento econômico e social. Mas esta forma de atuação do Estado, além de passar por diversos eventos históricos desestruturantes (depressão econômica na década de 1930, duas grandes guerras mundiais, divisão política no mundo e crises de petróleo), excedeu na tributação e nos gastos públicos, para atender a sua política intervencionista e provedora de incentivos fiscais, de subsídios, de ampliação do assistencialismo, da previdência e da seguridade social, entrando em uma grave crise financeira e orçamentária pelo crescimento descontrolado da dívida pública; c) *Estado Democrático e Social de Direito*, a partir da última década do século XX, substitui o Estado Social Fiscal que se expandiu exageradamente e entrou em crise financeira, tem na diminuição

31. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 7-9.

do seu tamanho e do intervencionismo, característica distintiva do modelo anterior, utilizando principalmente a tributação como fonte de receitas, já que as privatizações impuseram uma redução das receitas patrimoniais. Trabalha com a ideia da esgotabilidade de recursos na via orçamentária, buscando de maneira equilibrada entre receitas e despesas oferecer prestações públicas na área da saúde, da educação, do fomento à economia e para a redução das desigualdades sociais. Nele, equilibram-se a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade na proteção e na implementação dos direitos humanos.³²

Para Dejalma de Campos,³³ o desenvolvimento histórico das finanças estatais poderia ser dividido em quatro fases: a) *Estado parasitário* – em que as finanças eram exercidas de forma empírica. Quando o Estado precisava de dinheiro, em lugar de examinar suas possibilidades de riqueza, procurava atacar o vizinho rico, escravizando-o; b) *Estado dominial* – que se constituiu com a queda do Império Romano do Ocidente em 476 d.C., surgindo um novo tipo de atividade financeira, a dominal, que durou por toda a Idade Média, até 1453, caracterizando-se pela cobrança sobre direitos reais e possessórios; c) *Estado regalista* – surgido no final da Idade Média, com a absorção das propriedades feudais formando as monarquias. Segundo este, a renda dos Estados não se baseava somente nos tributos, mas, também, na exploração de certas atividades comerciais, como fumo, sal e especiarias do Oriente, cujos lucros abasteciam o tesouro. Por serem atividades do rei, passaram a chamar-se regalias, daí a nomenclatura de Estado regalista; d) *Estado tributário* – desenvolveu-se a partir de 1789, com a Revolução Francesa, quando começavam a ser estudados cientificamente os elementos que influíam na tributação. Os Estados passam a dar importância para as riquezas provenientes do tributo, daí a denominação de Estado tributário.

Diversas teorias tentaram explicar o fenômeno da atividade financeira, o que foi muito bem sintetizado por Alberto Deodato.³⁴ No relato deste autor, Senior e Bastiat sustentaram a teoria da troca, que se dá entre os indivíduos que pagam tributos e as comunidades políticas que efetuam os serviços. Batista Say criou a teoria do consumo, segundo a qual o Estado, quando organiza e faz funcionar os serviços públicos, não cria riquezas, mas apenas consome. Gastão Jêse ofereceu a teoria da utilidade, para quem produzir é criar utilidade, com a repartição dos encargos

32. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 7-9.

33. Campos, Dejalma de. *Direito Financeiro e Orçamentário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 35.

34. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 3-7.

entre os indivíduos. Para Stein, a atividade financeira explica-se pela teoria da produtividade, em que as finanças consistem num complexo de meios pecuniários destinados ao exercício de uma indústria especial, numa transformação útil de riquezas materiais. Vitti di Marco compara o Estado moderno a uma grande indústria, exercida na forma cooperativista para a produção dos bens públicos. Seligman já oferece o seu estudo sob o enfoque das necessidades individuais e coletivas.

O fato é que percebemos que o **Estado Financeiro** de hoje, através de uma postura equilibrada no uso das finanças públicas, amparado por limites e com parâmetros pautados na justiça fiscal, aspira harmonizar os interesses individuais com os de toda a coletividade, implementando, simultânea e equilibradamente, políticas sociais a fim de franquear igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e desenvolvimento econômico sustentável. Para tanto, o Direito demanda uma maior confluência com os planos sociais, econômicos, éticos e morais, sem descuidar de valores fundamentais como os da democracia, da liberdade, da igualdade e da dignidade humana.

1.3. Conceito de atividade financeira

A **atividade financeira** é uma das diversas funções exercidas pelo Estado. Destina-se a prover o Estado com recursos financeiros suficientes para atender às necessidades públicas. Assim, a atividade financeira envolve a *arrecadação*, a *gestão* e a *aplicação* destes recursos.

Rubens Gomes de Souza,³⁵ ao caracterizar a *atividade financeira* dentro das funções do Estado, explica que

simultaneamente com as atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais, policiais etc. que constituem a sua finalidade própria, o Estado exerce também uma atividade financeira, visando a obtenção, a administração e o emprego de meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho daquelas outras atividades que se referem à realização dos seus fins. A atividade financeira do Estado desenvolve-se fundamentalmente em três campos: a receita, isto é, a obtenção de recursos patrimoniais; a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público; e finalmente a despesa, ou seja, o emprego de recursos patrimoniais para a realização dos fins visados pelo Estado.

35. Souza, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2. ed., Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 4-5.

Alberto Deodato³⁶ conceitua a *atividade financeira* como sendo “a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas”. E, justifica que

essas necessidades são infinitas. De terras, de casas, de estradas, de ruas, de pontes, de navios, de defesa interna e externa, de justiça, de funcionários e trabalhadores. Um mundo, enfim, de bens e serviços... as suas funções não são mais apenas as de assegurar a ordem e a justiça, mas as de previdência e assistência. O zelo pela velhice e pela doença. Pela existência digna. Pela família. Tudo isso custa dinheiro.

Para o professor argentino Giuliani Fonrouge³⁷ a atividade financeira tem por finalidade tornar possível o cumprimento dos objetivos do Estado e se manifesta, fundamentalmente, nas receitas, nas despesas e na gestão dos bens e recursos públicos.

Neste momento, três conceitos que se influenciam mutuamente merecem distinção. A **atividade financeira** envolve a função de arrecadação, de gestão e de aplicação dos recursos estatais. Por sua vez, a **ciência das finanças** é o ramo do conhecimento que estuda os princípios e as leis reguladoras do exercício da atividade financeira estatal, sistematizando os fatos financeiros. E, o **Direito Financeiro** é o ordenamento jurídico que disciplina a atividade financeira do Estado.³⁸

1.4. Natureza e funções da atividade financeira

Como se sabe, o Estado de Direito existe para ser um instrumento de efetivação das necessidades coletivas, classicamente compreendidas na expressão *bem-comum*. Para atender tais intentos, a atividade financeira irá fornecer os recursos necessários. Portanto, as funções da **atividade financeira** se restringem a um papel meramente **instrumental**, ou seja, resumem-se a uma *atividade-meio*, relacionada à consecução dos objetivos estatais, a qual, por sua vez, consubstancia a atividade-fim.

Não devemos confundir as funções do Estado com as funções da atividade financeira. Enquanto aquele realiza uma atividade voltada a um fim próprio, razão da sua existência, qual seja, atender a coletividade, esta realiza uma

36. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 1.

37. Giuliani Fonrouge, Carlos Maria. *Derecho Financiero*. 3. ed., Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 4 e 11. Nas suas palavras “la actividad financiera tiene por finalidad hacer posible el cumplimiento de los objetivos del Estado... constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos”.

38. Borges, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 28-29.

atividade meramente instrumental, de fornecer os meios para tanto. Registre-se, porém, que a atividade financeira não é a única atividade instrumental do Estado. Juntamente com ela, podemos identificar várias outras. É o exemplo da atividade regulatória.

Neste mesmo sentido temos o entendimento de Giannini,³⁹ para quem a atividade financeira do Estado se distingue de outras atividades estatais, exatamente por não ser um fim em si mesma, isto é, não visa realizar, de forma direta ou indireta, a satisfação de uma necessidade coletiva, mas, sim, exerce uma função instrumental, porém de fundamental importância, na medida em que o seu funcionamento é condição indispensável para a realização das demais atividades.

Entretanto, esta natureza exclusivamente instrumental não deve ser aceita quando se distingue a atividade financeira fiscal da extrafiscal, afirma Dino Jarach.⁴⁰ Isto porque, segundo o autor, as finanças extrafiscais não se propõem à finalidade de cobrir financeiramente os gastos públicos, mas sim, através dos meios financeiros, teriam finalidades públicas diretas (intervencionista ou regulatória).

Segundo José Souto Maior Borges,⁴¹ entre a atividade financeira e a prestação de serviços públicos, constata-se uma relação de meios para fins. Segundo ele

a atividade financeira consiste, em síntese, na criação, obtenção, gestão e dispêndio do dinheiro público para a execução de serviços afetos ao Estado. É considerada por alguns como o exercício de uma função meramente instrumental, ou de natureza adjetiva (atividade-meio), distinta das atividades substantivas do Estado, que visam diretamente a satisfação de certas necessidades sociais, tais como educação, saúde, construção de obras públicas, estradas etc. (atividades-fins).

Os **serviços públicos**, por sua vez, são as atividades que o Estado (representado pelo governo) realiza para satisfazer as necessidades públicas. Portanto há uma correlação direta entre a atividade financeira, a prestação de serviços públicos e o atendimento das necessidades públicas.⁴²

Os objetivos estatais, independentemente da política adotada pelos governantes, originam-se do texto constitucional adotado. No Brasil, logo os encontra-

39. Giannini, Achile Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8. ed., Milano: Giuffrè, 1960, p. 1.

40. Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 27.

41. Borges, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 38.

42. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 7. Nas palavras deste autor, os serviços públicos “*son las actividades que el Estado (representado por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas*”.

mos sintetizados no preâmbulo⁴³ da Carta Constitucional de 1988.⁴⁴

E, mais adiante, o art. 3º da Carta Maior estabelece expressamente como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução as desigualdades sociais e regionais; e, por fim, a promoção do bem de todos.

Para financistas clássicos, como Richard Musgrave,⁴⁵ atribuições estatais enquadram-se em três grandes categorias de objetivos: a) *promover ajustamentos na alocação de recursos*, principalmente no que se refere à satisfação das necessidades coletivas, pela participação do Governo em atividades diretamente produtivas ou estimulando o setor privado, através da concessão de subsídios e incentivos fiscais, visando ao desenvolvimento de determinados setores, especialmente os de infraestrutura; b) *promover ajustamentos na distribuição de renda*, corrigindo-se as desigualdades na repartição do Produto Nacional, utilizando-se principalmente a política fiscal; c) *manter a estabilidade econômica*, controlando-se não somente os investimentos e gastos públicos, bem como as despesas privadas, atenuando-se os impactos social e econômico de crises de inflação ou depressão, através do controle do crédito e da tributação.

Complementando, Maurice Duverger afirma que “para este Estado moderno, as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas de administração; mas também, e, sobretudo, constituem um meio de

43. *Preâmbulo da Constituição Federal de 1988*: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.”

44. STF: “Vale, assim, uma palavra, ainda que brevíssima, ao Preâmbulo da Constituição, no qual se contém a explicitação dos valores que dominam a obra constitucional de 1988 (...). Não apenas o Estado haverá de ser convocado para formular as políticas públicas que podem conduzir ao bem-estar, à igualdade e à justiça, mas a sociedade haverá de se organizar segundo aqueles valores, a fim de que se firme como uma comunidade fraterna, pluralista e sem preconceitos (...). E, referindo-se, expressamente, ao Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988, escolia José Afonso da Silva que ‘O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. ‘Assegurar’, tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu ‘exercício’. Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de ‘assegurar’, tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico”. (ADI 2.649, voto da Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 08/05/2008, Plenário, DJE de 17/10/2008)

45. Musgrave, Richard A. *The Theory of Public Finance*. New York: McGrawHill, 1959, *apud* Rezende, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1978, p. 26.

intervir na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação”.⁴⁶

O professor italiano Mario Pugliese explica com clareza a natureza política e o conteúdo econômico da atividade financeira. Afirma que a natureza política dos fins estatais confere necessariamente natureza política aos procedimentos adotados para atingi-los, fazendo com que o fenômeno financeiro seja o resultado da aplicação de critérios políticos a uma determinada realidade econômica.⁴⁷

O que se percebe é que a atividade financeira, apesar de ser meramente instrumental e acessória para a realização das atividades fins do Estado, além de oferecer os meios para obtenção dos recursos financeiros, a respectiva gestão patrimonial e a aplicação de tais recursos na sociedade, atua de forma política, no sentido de oferecer ao Estado moderno os instrumentos necessários a possibilitar a sua intervenção na sociedade.

Portanto, a atividade financeira é dotada, além da sua *função fiscal*, voltada para a arrecadação, a gestão e a aplicação de recursos, de uma *função extrafiscal* ou *regulatória*, que visa obter resultados econômicos, sociais e políticos, como controlar a inflação, fomentar a economia e a indústria nacional, redistribuir riquezas e reduzir a marginalidade e os desequilíbrios regionais.

1.5. Ciência das Finanças

Para atingir seus objetivos, sejam os fiscais ou os extrafiscais, a atividade financeira dependerá da identificação, análise e compreensão de inúmeras variáveis, causas e efeitos. O estudo desta atividade investigativa e de pesquisa é o objeto da **Ciência das Finanças**, que observa e descreve os fatos relevantes e inerentes à sociedade, à economia e à política, analisa abstratamente as causas e as consequências da sua realização, para, finalmente, indicar os meios ideais a fim de alcançar os seus desígnios. Esta ciência vai além de uma análise puramente causal, pois busca identificar os efeitos da atividade financeira, para, ao final, dizer como deve ser realizada.

A Ciência das Finanças, portanto, estuda os elementos que influenciam a obtenção de recursos financeiros, a sua gestão e o emprego dos meios materiais (bens, serviços e dinheiro) na realização de uma das atividades do Estado: a atividade financeira.

46. Duverger, Maurice. *Institutions Financières*. Paris: Presses Universitaires de France. 1960, p. 2.

47. Pugliese, Mario. *Corso di Scienza delle Finanze*. Padova, 1938, p. 5. *apud* Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 21.

De forma simples e didática, Alberto Deodato conceitua a ciência das finanças com sendo “a ciência que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público”. Para esse clássico autor “não envelheceu essa definição. O que se transformou foram as leis que regulam despesas, receitas, orçamentos e créditos públicos. Continuou, porém, a ‘Ciência das Finanças’ a estudá-los, sob os novos ângulos das modernas concepções e novas finalidades do Estado”.⁴⁸

Esclarece Giuliani Fonrouge⁴⁹ que a ciência das finanças é necessariamente neutra, porque toda ciência tem como objetivo exclusivo o conhecimento e não a realização, a qual pertence ao poder político. Portanto, enquanto a ciência das finanças deve ser neutra, sob pena de prejudicar a própria investigação, a postura adotada pelo Estado, após a compreensão do conhecimento fornecido pela ciência das finanças, poderá ser interventiva ou não, segundo as suas convicções econômicas, políticas, sociais ou jurídicas.

Os estudos sobre a atividade financeira que influenciam a Ciência das Finanças de hoje vêm de longa data, iniciando-se deste a Antiguidade Clássica, com Xenofonte, Aristóteles, Cícero e outros. Na Idade Média tivemos as ideias de Tomás de Aquino, dando grande contribuição à matéria. No início da Idade Moderna, especialmente no período da Renascença, Maquiavel já tratava em sua obra sobre vários pontos a respeito das receitas financeiras. A partir do Século XVI, identificam-se as influências dos *Mercantilistas*, com William Petty, David Hume, Jean Bodin e Colbert, dos *Cameralistas*, com Obrecht, Besold, Justi e outros e dos *Fisiocratas*, com Quesnay, Mirabeau, Turgot. No Século XVIII, Adam Smith publica a célebre obra “*A Riqueza das Nações*”, em que dedica a quinta e última parte às finanças, estudos que lhe conferem o título de “pai” da Ciência das Finanças. Já em meados do Século XIX, com o legado do liberalismo de Adam Smith, sobressaem os nomes de David Ricardo, Stuart Mill e J. B. Say. No Século XX, de grande impacto foram as teorias de Keynes. No Brasil, nomes de influência foram os de Ferreira Borges, Rui Barbosa, Amaro Cavalcanti, Alberto Deodato, Bilac Pinto, Rubens Gomes de Souza, Aliomar Baleeiro, Amílcar Falcão, Gilberto de Ulhoa Canto, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, dentre outros.⁵⁰

Existem três **disciplinas** que orientam a Ciência das Finanças: a) *Economia Financeira*, que estuda os fatores da riqueza à disposição do Estado e indica os recursos financeiros que este pode obter, retirando-os do próprio patrimônio ou

48. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 8.

49. Giuliani Fonrouge, Carlos Maria. *Derecho Financiero*. 3. ed., Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 4 e 16.

50. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 13-20.

do patrimônio do particular; b) *Política Financeira*, que estabelece as finalidades do Estado e indica o que constitui interesse público, escolhendo, para realizar aquelas finalidades, os meios financeiros mais adequados; c) *Técnica Financeira*, que estuda a atividade do Estado sob o ponto de vista da atuação prática das conclusões fornecidas pela economia financeira e pela política financeira, oferecendo métodos e processos para sua utilização sistemática.⁵¹

Neste sentido, esclarecendo o conteúdo da ciência das finanças e diferenciando-o das funções da política financeira e do direito financeiro, leciona Giuliani Fonrouge que a *ciência das finanças* trataria da distribuição dos gastos públicos e indicaria as condições de sua aplicação; a *política financeira* estudaria os fins a perseguir e os meios para a sua obtenção; e o *direito financeiro* estabeleceria as normas jurídicas para a realização da atividade financeira.⁵²

A Ciência das Finanças, assim como as outras ciências, relaciona-se com as demais áreas do conhecimento humano que lhe afetam, a saber: a) Economia Política, que tem por objeto a explicação causal da realidade social e econômica; b) História, que estuda os fatos passados relacionados com as finanças públicas; c) Estatística, que ensina a registrar sistematicamente dados quantitativos referentes às finanças públicas; d) Contabilidade, que auxilia na elaboração do orçamento público, obedecendo a uma padronização necessária à sua utilização; e) Direito, que cria as normas jurídicas para a aplicação na atividade financeira do Estado.⁵³

Pois bem, a partir das conclusões obtidas pelos estudos da Ciência das Finanças é que o legislador irá criar as normas do Direito Financeiro. Percebe-se, pois, que aquela é uma ciência eminentemente teórica, enquanto esta é uma ciência essencialmente aplicada.

1.6. Direito Financeiro como ordenamento jurídico e como ciência

O **Direito Financeiro** é o ramo do Direito Público destinado a disciplinar a atividade financeira do Estado, ou seja, é o conjunto de normas que regula o relacionamento do Estado com o Cidadão para arrecadar, gerir e aplicar os recursos financeiros, de acordo com o interesse público.

51. Campos, Dejalma de. *Direito Financeiro e Orçamentário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 29.

52. Giuliani Fonrouge, Carlos Maria. *Derecho Financiero*. 3. ed., Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 11-12.

53. Campos, Dejalma de. *Direito Financeiro e Orçamentário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 33.

Importante ressaltar que o *Direito Tributário* é considerado um ramo autônomo do Direito Financeiro, responsável por disciplinar todos os aspectos relativos à receita pública originária dos tributos, que é, apenas, uma das inúmeras fontes de financiamento do Estado regulado pelo Direito Financeiro, já que, como veremos adiante, existem outras fontes de receitas públicas, tais como aquelas originárias do próprio patrimônio estatal, da exploração de petróleo e de energia elétrica, do recebimento de heranças e legados e do pagamento de multas.

Assim, além do Direito Financeiro englobar o *Direito Tributário*, trata também do *Direito Patrimonial Público*, que disciplina a utilização dos bens do Estado como fonte de receitas; do *Direito do Crédito Público*, que regula a emissão dos títulos públicos e a captação de empréstimos no mercado de capitais; do *Direito da Dívida Pública*, que disciplina o empenho até o pagamento das obrigações do Estado; do *Direito Orçamentário*, que traz as regras para a elaboração dos orçamentos; e, finalmente, do *Direito das Prestações Financeiras*, que regula as transferências de recursos do Tesouro Nacional, como as subvenções a governos e a particulares, as participações no produto da arrecadação e os incentivos fiscais.

Embora o Direito Financeiro seja um ramo do Direito autônomo, dotado de princípios, conceitos, institutos e objetivos próprios, relaciona-se com outros ramos do Direito, como o Constitucional, o Civil, o Administrativo, o Penal, o Processual, o Internacional e outros, tendo no austríaco Von Myrbach-Rheinfeld o precursor dessa emancipação. Mas não podemos deixar de citar a contribuição dada pelos alemães Enno Becker, Klaus Tipke e Klaus Vogel; pelos italianos Giannini, Griziotti, Vanoni e Berliri; pelos americanos Mugrave, Pechman e Buchanan; pelos argentinos Giuliani Fonrouge e Dino Jarach; e, no Brasil, Rui Barbosa, Aliomar Baleeiro, Amílcar Falcão, Rui Barbosa Nogueira, Flavio Novelli, Rubens Gomes de Souza, Gilberto de Ulhoa Canto, Ricardo Lobo Torres, Ives Gandra da Silva Martins, dentre outros.

O Direito Constitucional brasileiro influencia sobremaneira o Direito Financeiro, porque é da Constituição que se extraem as principais normas financeiras, previstas de forma minuciosa. A Constituição, especialmente entre os arts. 70 e 75 e 145 a 169, dispõe sobre o sistema financeiro e tributário nacional, traz a repartição das receitas financeiras, cria as limitações ao poder de tributar, disciplina o orçamento e a fiscalização financeira. É, aliás, na Constituição Federal de 1988, no seu art. 24-I, que temos o fundamento da autonomia do Direito Financeiro, ao prescrever que: “*Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;*”.

Através das normas do Direito Administrativo é que o Estado irá atender às necessidades públicas e realizará a sua função. Por possuir o mesmo sujeito de

direito – o Estado – o Direito Financeiro sofre grande influência dos princípios e regras do Direito Administrativo. No mesmo sentido, sofre influências do Direito Penal, que apresenta as normas sobre os crimes financeiros e tributários, do Direito Processual, ao disciplinar os instrumentos de cobrança dos tributos ou de defesa dos direitos do cidadão perante o Estado (ação de execução fiscal; ação anulatória; mandado de segurança e afins) e do Direito Internacional, para tratar das questões decorrentes dos Tratados e Convenções Internacionais.

Mas o Direito Civil também tem relações próximas com o Direito Financeiro, especialmente no que se refere à interpretação do Direito Tributário, existindo três posições doutrinárias a respeito: a) *autonomia do Direito Tributário*, que clama pela consideração da teoria da interpretação econômica do tributo, em que o Direito Tributário formaria seus próprios conceitos, independente do Direito Civil, por ser uma relação de poder, e tendo em Enno Becker, Trotaabas e Vannoni seus defensores; b) o *primado do Direito Civil*, de índole positivista e conceptualista; c) *equilíbrio*, em que os conceitos de Direito Tributário são os mesmos do Direito Civil, em homenagem à unidade do Direito, com ênfase na apreciação sistêmica do ordenamento, valorizando a interpretação pluralística, tendo em Tipke um de seus grandes defensores.⁵⁴

O Direito Financeiro como **ordenamento** é um sistema normativo objetivo, deontológico e axiológico. É no seu conjunto de normas que encontramos as regras e os princípios para a realização da receita pública, sua gestão e a despesa pública. Mas como **ciência** é o ramo do Direito que vai buscar na justiça, na ética e na moral o fundamento valorativo para a criação de suas normas. Assim, é no atendimento das necessidades públicas que encontramos a origem das normas financeiras.

A **ciência das finanças** é essencialmente informativa. A atividade financeira é dotada de diversos aspectos, como o psicológico, o econômico e o contábil, que influenciam a criação da norma financeira. Busca identificar no seio da sociedade os fenômenos econômicos ideais para servir de incidência de alguma norma tributária. Estuda as efetivas necessidades da sociedade, de acordo com o interesse público, para serem atendidas dentro das funções do Estado. Depois de identificadas as necessidades, redigem-se as normas financeiras, ganhando, a partir daí, a sua codificação como Direito Financeiro.

Assim, de manancial informativo referencial (identificação das necessidades públicas) a ordenamento jurídico posto (direito financeiro), a ciência das finanças passa a ordenamento jurídico.

54. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 17-19.

1.7. Autonomia do Direito Financeiro e sua relação com as outras disciplinas

Para determinar se uma ciência jurídica é dotada de **autonomia**, precisamos encontrar um conjunto de normas que permitam criar um regime jurídico específico, com características, elementos e institutos típicos, conferindo-lhe uma identidade comum e um objetivo próprio. Devemos, pois, perceber a sua unicidade e homogeneidade, formando um sistema normativo ordenado, permitindo ao operador do Direito aplicar os seus comandos de maneira coordenada.

Não há dúvida de que o Direito Financeiro é um ramo do **Direito Público**, conjunto de normas responsável pelo relacionamento entre o Estado e a coletividade. Porém, por muito tempo o Direito Financeiro foi enquadrado dentro do Direito Administrativo e tinha o Direito Tributário como uma subárea não autônoma.⁵⁵ Mas hoje, graças à evolução desta ciência e à importância que assume perante os demais ramos do Direito, o sistema jurídico brasileiro confere ao Direito Financeiro a necessária unidade.

Se iniciarmos a nossa análise da **Constituição Federal de 1988**, encontraremos nela todo um conjunto de princípios e regras capazes de lhe dar um contorno próprio. Assim, no inciso I do seu art. 24 temos a atribuição de *competência concorrente* à União, aos Estados e ao Distrito Federal para legislar sobre o Direito Financeiro ao lado de outros ramos do Direito, como o Tributário, o Penitenciário e o Urbanístico. Além disto, no art. 48, a Constituição atribui ao Congresso Nacional dispor sobre sistema tributário, arrecadação, distribuição de rendas, plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual e operações de crédito. Estipula, ainda, no art. 70, que 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. No art. 163, estabelece que a Lei Complementar disporá sobre finanças públicas, dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público, emissão e resgate de títulos da dívida pública e fiscalização financeira da administração pública direta e indireta. Já o art. 164, que trata dos aspectos

55. Segundo as palavras de Aliomar Baleeiro: “O Direito Financeiro, à semelhança do Administrativo, é ramo do Direito público. Para alguns juristas, ele se enquadra no Direito Administrativo. Mas, para a maioria dos escritores contemporâneos, deve ser havido como ramo autônomo, a despeito de suas conexões com aquela disciplina jurídica.” (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 34).

monetários, concede à União a competência para emitir moeda, sendo exercida exclusivamente pelo Banco Central. Finalmente, entre os arts. 165 a 169, identificamos o que se convencionou denominar de “Constituição Orçamentária”, ao prever que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

No plano infraconstitucional, há diversas normas próprias do Direito Financeiro, dentre as quais podemos destacar duas. A **Lei nº 4.320 de 1964**, que disciplina as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E a **Lei Complementar nº 101 de 2000**, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece as normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal. Estas duas leis oferecem ao Direito Financeiro as normas gerais para execução de suas funções e para a elaboração das suas leis específicas, especialmente quanto à lei orçamentária anual, à lei de diretrizes orçamentárias e a lei do plano plurianual.

A partir desses dispositivos, é inegável conceber o Direito Financeiro como uma disciplina jurídica autônoma, dotada de método, princípios e regras exclusivas, com um objetivo comum e finalidade própria. Porém, apesar dessa sua autonomia, é uma ciência que necessariamente se relaciona com outros ramos do Direito, tais como o Tributário, o Administrativo, o Processual Civil, o Penal, o Civil e o Internacional.

A relação do Direito Financeiro com o **Direito Administrativo** é estreita, uma vez que este ramo do Direito, além de regular a estrutura, as atribuições e a organização da Administração Pública, disciplina as relações jurídicas que se instauram entre os órgãos e agentes públicos e a coletividade. Portanto, no exercício das funções estatais, toda a atividade financeira – que é realizada por agentes públicos – será desempenhada segundo os princípios e regras do Direito Administrativo.

Inegável também a sua relação com o **Direito Tributário**, já que este ramo jurídico do Direito deriva do Direito Financeiro e há não muito tempo nem sequer eram segmentados. Mas hoje, o Direito Tributário pode ser considerado com a ciência que regula uma das principais formas de receitas públicas: o tributo.

Identificamos com o **Direito Privado** relações próximas ao Direito Financeiro, já que aquele ramo do Direito cria inúmeros institutos jurídicos que serão utilizados quando da instauração das relações entre o Estado e o particular. Assim é que no campo das receitas teremos a utilização das normas sobre títulos de créditos que darão origem aos títulos da dívida pública e a sua negociação no mercado; no

campo das despesas, encontraremos a formação de contratos de fornecimento de bens ou de serviços para o Estado.

Com o **Direito Penal** podemos destacar as normas sobre os crimes contra as finanças públicas e contra o Sistema Tributário Nacional, especialmente aquelas que tratam dos atos irregulares dos agentes públicos na administração financeira e aquelas contra a sonegação fiscal. Nesta linha, temos as normas sobre a responsabilização dos agentes públicos em caso de malversação do Erário, que foram introduzidas pela Lei nº 10.028 de 2000.⁵⁶ Há quem diga que a doutrina moderna aceita a existência de um Direito Penal Financeiro.⁵⁷

Na solução de conflitos de interesses surgidos entre o Estado e o particular na esfera financeira teremos o **Direito Processual Civil**, estabelecendo as regras e criando os instrumentos para a sua solução. Assim, este ramo do direito traz a disciplina do contencioso na cobrança de dívidas fiscais, para a correção da conduta dos agentes públicos no exercício das atividades financeiras e também para a identificação e determinação de condutas ilícitas. Além de oferecer os princípios básicos aos regulamentos que criam as normas sobre o *processo administrativo fiscal*, influencia sobremaneira os institutos que disciplinam os direitos fundamentais do cidadão durante o exercício da atividade financeira pelos agentes públicos, proporcionando ao particular os meios e instrumentos para garantir, defender e fazer valer os seus direitos. Assim, temos as normas do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/1973), que traz as medidas judiciais que propiciam o questionamento perante o Poder Judiciário de atos irregulares, ilegais ou inconstitucionais, ou ainda as cobranças indevidas; a Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/2009), para proteger direito líquido e certo em face de ato ilegal ou exercido com abuso de poder por parte de uma autoridade pública; a Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980), para a cobrança pelo Estado das dívidas fiscais.

56. Alguns exemplos de crimes contra as finanças públicas são: a) Deixar de apresentar e publicar o Relatório de Gestão Fiscal, no prazo e com o detalhamento previsto na lei (LRF, arts. 54 e 55; Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I). Pena: multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I e § 1º), além da proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51, § 2º); b) Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, arts. 19 e 20). Pena: cassação do mandato (Decreto-lei nº 201, art. 4º, inciso VII); c) Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21). Pena: nulidade do ato (LRF, art. 21, parágrafo único) e reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º); d) Conceder garantia sem o oferecimento de contra-garantia determinada pela lei (LRF, art. 40, § 1º). Pena: detenção de três meses a um ano (Lei nº 10.028/00, art. 2º).

57. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 21.

Não podemos deixar de lembrar a relação do Direito Financeiro com o **Direito Internacional**, uma vez que este estabelece e disciplina as relações entre as nações, e, por consequência, influencia no momento da contratação de empréstimos externos ou na negociação de contratos internacionais, especialmente aqueles que se submetem às regras de Tratados e Convenções Internacionais dos quais o Brasil é signatário.

1.8. Poder financeiro do Estado

Um dos principais destinatários das normas do Direito Financeiro é o Estado, que, através da sua soberania, exerce o poder financeiro. A soberania indica que não há força superior no ordenamento normativo interno ou externo. Tal poder, entretanto, não é absoluto ou ilimitado, mas, ao contrário, decorre das normas jurídicas, especialmente aquelas de foro constitucional, que atribuem ao Estado a função de administrar a Fazenda Pública, assim entendida objetivamente como o conjunto de recursos e obrigações de natureza financeira destinados a atender às necessidades públicas.

Subjetivamente, a **Fazenda Pública** confunde-se com a própria pessoa jurídica titular desse direito, que poderá ser a União, os Estados, os Municípios ou o Distrito Federal.

O Estado não teria como realizar seus fins sem dispor de recursos econômicos suficientes. Para tanto, lança mão do poder soberano de criar normas que vêm a regular as formas de arrecadação, de gestão e de aplicação de recursos financeiros de acordo com os interesses da sociedade. Este poder soberano, no Estado democrático, limita-se a criar as normas jurídicas. A partir daí, nasce outra relação, agora já não derivada da soberania, mas sim fundada em uma pura **relação jurídica**, decorrente dos fundamentos do Estado de Direito.

Esclarecendo essa relação, Rubens Gomes de Souza⁵⁸ afirma que

o Estado utiliza-se da sua soberania tão somente para fazer lei; até esse ponto, trata-se efetivamente de uma relação de soberania, porque somente o Estado tem o poder de fazer lei; mas uma vez promulgada a lei, cessam os efeitos da soberania, porque o Estado democrático, justamente por não ser autoritário, fica ele próprio submetido às leis que promulga.

58. Souza, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2. ed., Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 49.

Se, por um lado, o cidadão deve contribuir pagando tributos, ele o fará de acordo com a lei. E, por outro, o Estado somente poderá utilizar estes recursos conforme estabelecido na norma. Portanto, o **poder financeiro** no Estado de Direito decorre da lei e à lei se submete.

Neste sentido, para Bernardo Ribeiro de Moraes⁵⁹ “o Estado possui dupla fisionomia: em primeiro lugar, apresenta-se como criador do direito, como elaborador e tutelador da norma jurídica no interesse da coletividade; em segundo lugar, apresenta-se como sujeito de direitos e obrigações, submetendo-se à ordem jurídica por ele criada”. A relação jurídico-financeira é uma relação obrigacional *ex lege* e não uma relação de poder.⁶⁰

O Estado não exercita a atividade de arrecadação de receitas de maneira arbitrária; mas, ao contrário, o faz dentro da legalidade e utiliza a capacidade contributiva das pessoas como parâmetro de equidade. Entretanto, para fazê-lo, deve ser dotado da supremacia que lhe permita dirigir a política econômico-social do país e exigir dos particulares determinados comportamentos.⁶¹

A capacidade contributiva se revela na medida da condição de cada um em pagar o tributo. Ilustrativamente, essa condição se demonstra na Curva de Lafer (ou na “lei do morcego inteligente”⁶²), que se identifica com um meio círculo virado para baixo. Conforme as alíquotas do tributo sobem, a arrecadação total vai subindo com elas. Entretanto, esta situação vai até o ponto em que a curva chega à sua máxima altura. A partir daí, a curva começa a descer. Ou seja, depois do ponto máximo, quanto mais se majoram os tributos, menor se revela a arrecadação.⁶³

59. Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964, p. 139-140.

60. Borges, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 21.

61. Leciona Héctor Villegas que: “El poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera puede denominarse ‘poder financiero’. Su mayor y más típica manifestación se encuentra en la autoridad que tiene el Estado para exigir contribuciones coactivas a los particulares que se hallan bajo su jurisdicción (potestad tributaria), pero ésa no es su única manifestación... es indudable que solo puede llevar a cabo tan importantes acciones aquel órgano que tenga un grado tal de supremacia que le permita dirigir la política económico-social del país y exigir a los particulares determinados comportamientos y prestaciones. Ese órgano es el Estado, cuyo poder financiero consagra las constituciones de los Estados de derecho, aun cuando estableciendo los correspondientes límites para que no se torne omnímodo”. (Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 30)

62. Segundo a “lei do morcego inteligente” os morcegos prudentes sabem a exata quantidade de sangue que podem sugar de um boi a cada dia. Esse volume seria o máximo suficiente para suprir as suas necessidades de alimentação e o mínimo possível para que o boi possa recompô-la até a sugada seguinte. Morcegos gulosos, segundo a lei, sugam sangue demais, matam o boi de fraqueza e acabam morrendo depois, de inanição.

63. Santi, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 11-12.

Portanto, mesmo a lei que se origina do poder soberano estatal será elaborada a partir de valores inerentes ao Estado Democrático de Direito. E o poder financeiro, decorrente destas leis, igualmente será exercido seguindo estes parâmetros.

Constituição financeira e sistemas tributário e orçamentário

No Estado Democrático de Direito, em que as normas jurídicas derivam do texto constitucional, a atividade financeira encontrará neste documento não apenas o seu fundamento de validade, mas também os objetivos a serem atingidos e as formas para a sua realização.

O Brasil, como federação, precisa dispor de uma estrutura normativa capaz de distribuir as competências, sem deixar de indicar os meios necessários para realizar as suas atribuições, tudo de maneira equilibrada e harmônica. É necessário atender às necessidades gerais do país, sem descuidar das particularidades regionais. Será, portanto, do texto constitucional que extrairemos a estrutura financeira para o funcionamento dos entes federativos em seus três níveis.

A atuação do administrador público, da mesma maneira, será pautada pelos valores consignados na Constituição, que lhe oferecerá os instrumentos e os parâmetros para realizar a sua função e atingir as suas metas.

O cidadão, por sua vez, tem na Carta Constitucional o rol de direitos e deveres que lhe cabem como integrante de uma sociedade organizada de maneira a oferecer uma vida digna e próspera.

Conhecer esta matriz é etapa fundamental.

2.1. Noções gerais sobre a Constituição Financeira

Como vimos, a atividade financeira é considerada um dos instrumentos para a consecução das finalidades estatais. Sendo uma atividade meio, precisa ser dotada de mecanismos próprios para realizar os seus fins. Dependerá de um sistema normativo não somente para disciplinar a matéria, mas principalmente apto e capaz de lhe conferir efetividade.

Diante da relevância do tema, tanto o Direito Financeiro como o Direito Tributário possuem destaque no atual ordenamento jurídico brasileiro. Sua previsão deriva do texto constitucional, que influencia o conteúdo das leis complementares que disciplinam as regras gerais para a realização da atividade financeira, até chegar às leis ordinárias específicas, que dão concretude e executam a respectiva tarefa, sem deixar de mencionar os reflexos nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas Municipais.

Daí se revela a importância das normas constitucionais que tratam da atividade financeira. Conforme leciona Ricardo Lobo Torres

o Direito Financeiro brasileiro tem a particularidade de encontrar na Constituição Financeira a sua fonte por excelência, tão minuciosa e casuística é a disciplina por ela estabelecida. Cabe às fontes legislativas, administrativas e jurisdicionais explicitar o que já se contém, em parcela substancial, no texto básico.¹

Sabemos que a atividade estatal e a aplicação do Direito em cada nação dependem do modelo constitucional adotado e do ambiente jusfilosófico em que se inserem.²

1. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 37.

2. Se olharmos para trás e analisarmos o contexto histórico e político de cada momento em que se proclamou uma nova Constituição no Brasil, perceberemos que a atual Carta é reflexo de um processo evolutivo político, social e econômico. Em 1823, Dom Pedro I convocou uma Assembleia para redigir a nossa primeira Constituição, cujos integrantes originais foram logo substituídos por pessoas da sua confiança e influência – já que aqueles, de maneira autônoma e independente, pretendiam restringir os poderes do imperador soberano, resultando numa Constituição outorgada em 25 de março de 1824 que, embora baseada nos ideais do liberalismo da época, restou influenciada pela elite latifundiária. A Constituição de 1891, primeira Carta brasileira republicana, foi inspirada na Constituição norte-americana, por influência de seus principais idealizadores, Prudente de Moraes

Identificamos no atual texto da Constituição Federal de 1988 um hibridismo em seu perfil e claramente uma constante tensão entre os valores sociais e os liberais, que influenciam sobremaneira a figura de um Estado atuante como o brasileiro. Ao conceder maior efetividade aos valores sociais constitucionalmente previstos, permite-se exercer sua função de maneira mais equilibrada, balanceando e ponderando seus conceitos e institutos, através de princípios como os da liberdade e da solidariedade, da autonomia individual e da capacidade contributiva, da justiça social e fiscal e da segurança jurídica. Estas características são facilmente perceptíveis nas disposições que tratam das finanças públicas.³

Entretanto, diante de tantas pretensões sociais previstas na Constituição Federal de 1988, recursos financeiros – originários essencialmente dos tributos – fazem-se mais que necessários para possibilitar atingir tais objetivos. E, neste momento, deparamo-nos com a difícil tarefa de equalizar as limitações financeiras do Estado brasileiro, as dificuldades de gestão pública e os objetivos a serem atingidos.⁴

A Constituição Federal de 1988, após estabelecer os objetivos do Estado brasileiro no seu art. 3º,⁵ institui em seu texto o sistema de normas financeiras, necessário e suficiente para realizá-los. Podemos agrupar essas normas financeiras nos seguintes temas: a) competência normativa sobre a matéria financeira (arts. 24, 48, 52, 62 e 68); b) hipóteses de intervenção por descumprimento das obrigações

e Rui Barbosa, contendo o modelo federalista e descentralizador de poder, com a separação e independência dos três poderes e a abolição do “Poder Moderador”, símbolo da monarquia que deixava, então, de existir. Em 1930, Getúlio Vargas havia se comprometido a convocar uma Assembleia Constituinte, mas isto só ocorreu após a pressão do Estado de São Paulo em 1932, dando ensejo à Carta de 1934, de natureza democrática. Com o golpe de Getúlio Vargas em 1937, foi imposta uma nova Constituição, baseada no diploma autoritário da Polônia. Em 1946, com a derrocada dos regimes nazistas e fascistas, o ditador Vargas foi deposto e, em 18 de setembro de 1946, promulgou-se uma Constituição pautada nos ideais democráticos do pós-guerra. Mas em 1964, com o retorno do regime ditatorial pelos militares, outorgou-se, em 15 de março de 1967, uma Constituição a legitimar as pretensões dos governantes do momento. Finalmente, em 1988, o fantasma do regime militar e o espírito libertário dos representantes eleitos indiretamente dão ensejo à criação de uma Constituição que acabou denominada de “Carta Cidadã”, repleta de direitos sociais e garantias fundamentais, porém economicamente dirigente e excessivamente protecionista do capital nacional como agente soberano do desenvolvimento no seu texto original. (Abraham, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 49-50).

3. Abraham, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 27.

4. Abraham, Marcus. Op. cit., p. 28.

5. Constituição Federal de 1988 – Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; 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.

financeiras (arts. 34 e 35); c) formas de fiscalização da atividade financeira (arts. 21, 70, 71 e 74); d) sistema tributário nacional (arts. 145 a 156 e 195); e) repartições de receitas tributárias (arts. 157 a 162); f) normas gerais sobre as finanças públicas e sistema monetário (arts. 163 e 164); g) disposições relativas ao orçamento (arts. 165 a 169).

Sobre as disposições orçamentárias na Constituição, mais uma vez recorremos às palavras de Ricardo Lobo Torres,⁶ para quem

a Constituição Orçamentária é um dos subsistemas da Constituição Financeira, ao lado da Constituição Tributária e da Monetária, sendo uma das Subconstituições que compõem o quadro maior da Constituição do Estado de Direito, em equilíbrio e harmonia com outros subsistemas, especialmente a Constituição Econômica e a Política.

2.2. Competência normativa financeira na Constituição

A Constituição Federal de 1988 traz detalhadamente em seu texto as atribuições de competência normativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para legislar sobre as matérias financeiras, assim como a do Senado Federal, do Congresso Nacional e do Presidente da República (sanção presidencial).

Essas competências sobre a matéria financeira encontram-se distribuídas nos arts. 24, 48, 52, 62 e 68.

No **art. 24**, o texto constitucional estabelece expressamente que “*Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, (...) II – orçamento*”. O § 1º deste mesmo dispositivo delimita que “*no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais*”. Ressalva, todavia que “a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados”. Ainda, fixa o parágrafo seguinte que “*Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades*”. Finalmente, apresenta advertência de que “*A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário*”.

Assim, no referido dispositivo, estão compreendidas a *competência estadual concorrente não cumulativa* ou *suplementar* (art. 24, § 2º) e *competência estadual*

6. Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. V: O orçamento na Constituição. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 1.

concorrente cumulativa (art. 24, § 3º). Na primeira hipótese, existente a lei federal de normas gerais (art. 24, § 1º), poderão os Estados e o DF, no uso da competência suplementar, preencher os vazios da lei federal de normas gerais, a fim de afeiçoá-la às peculiaridades locais (art. 24, § 2º); na segunda hipótese, poderão os Estados e o DF, inexistente a lei federal de normas gerais, exercerem a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades (art. 24, § 3º). Sobrevindo a lei federal de normas gerais, suspende esta a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (art. 24, § 4º).⁷

Encontramos no IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores o exercício da competência legislativa plena estadual por ausência de lei federal. Entende-se que deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do art. 24 do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.⁸

Mas, se é certo, de um lado, que, nas hipóteses referidas no art. 24 da Constituição, a União Federal não dispõe de poderes ilimitados que lhe permitam transpor o âmbito das normas gerais, para, assim, invadir, de modo inconstitucional, a esfera de competência normativa dos Estados-membros, não é menos exato, de outro, que o Estado-membro, em existindo normas gerais veiculadas em leis nacionais, não pode ultrapassar os limites da competência meramente suplementar, pois, se tal ocorrer, o diploma legislativo estadual incidirá, diretamente, no vício da inconstitucionalidade. A edição, por determinado Estado-membro, de lei que contrarie, frontalmente, critérios mínimos legitimamente veiculados, em sede de normas gerais, pela União Federal ofende, de modo direto, o texto da Carta Política.⁹

Já o **art. 48** estabelece caber ao Congresso Nacional, com a sanção presidencial, dispor sobre

I – sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas; II – plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado; (...) XIII – matéria financeira, cambial e monetária, instituições financeiras e suas operações; XIV – moeda, seus limites de emissão, e montante da dívida mobiliária federal.

7. STF: ADI 3.098, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 24/11/2005, Plenário, DJ de 10/03/2006.

8. STF: AI 167.777-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 04/03/1997, 2ª Turma, DJ de 09/05/1997.

9. STF: ADI 2.903, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 01/12/2005, Plenário, DJE de 19/09/2008.

Por sua vez, o **art. 52** prevê competir privativamente ao Senado Federal

(...); V – autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios; VI – fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; VII – dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal; VIII – dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno; IX – estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Para garantir a participação do Poder Legislativo no processo de elaboração e aprovação das leis orçamentárias, a Constituição traz duas vedações. A primeira encontra-se na letra “d” do § 1º do **art. 62**, que determina ser vedado utilizar Medidas Provisórias para tratar de “planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º”.¹⁰ A segunda é prevista no § 1º do **art. 68**, que proíbe a utilização de leis delegadas sobre “planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Por sua vez, o **art. 84** estabelece pertencer ao Presidente da República o dever de “enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes

10. Sobre o dispositivo, assim se manifestou o STF: “Limites constitucionais à atividade legislativa excepcional do Poder Executivo na edição de medidas provisórias para abertura de crédito extraordinário. Interpretação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea d, da Constituição. Além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência (art. 62), que se submetem a uma ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões ‘guerra’, ‘comoção interna’ e ‘calamidade pública’ constituem vetores para a interpretação/aplicação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea d, da Constituição. ‘Guerra’, ‘comoção interna’ e ‘calamidade pública’ são conceitos que representam realidades ou situações fáticas de extrema gravidade e de consequências imprevisíveis para a ordem pública e a paz social, e que dessa forma requerem, com a devida urgência, a adoção de medidas singulares e extraordinárias. A leitura atenta e a análise interpretativa do texto e da exposição de motivos da MP nº 405/2007 demonstram que os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência. A edição da MP nº 405/2007 configurou um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários. Medida cautelar deferida. Suspensão da vigência da Lei nº 11.658/2008, desde a sua publicação, ocorrida em 22 de abril de 2008.” (ADI 4.048-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/05/2008, Plenário, DJE de 22/08/2008). No mesmo sentido: ADI 4.049-MC, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 05/11/2008, Plenário, DJE de 08/05/2009. Em sentido contrário: ADI 1.716, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 19/12/1997, Plenário, DJ de 27/03/1998.

orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição” e “prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior”.

Finalmente, pelo texto do **art. 85**, encontramos uma norma de natureza penal, pela qual se considera crime de responsabilidade o ato do Presidente que atentar contra “a lei orçamentária”

2.3. Hipóteses de intervenção na Constituição

Em caso de descumprimento de determinadas obrigações financeiras, a Constituição prevê as hipóteses em que a União poderá intervir (supressão excepcional e temporária da autonomia dos membros da federação) nos Estados e no Distrito Federal e estes nos Municípios.

Assim, no **art. 34** está prevista a possibilidade de a União intervir nos Estados e no Distrito Federal para “V – reorganizar as finanças da unidade da Federação que: a) suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior; b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei”.

E no mesmo sentido, o **art. 35** estabelece a possibilidade de os Estados membros intervirem em Município quando: “I – deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada”.

2.4. Fiscalização financeira na Constituição

O texto constitucional também dispõe sobre a competência da União para fiscalizar as operações financeiras, que poderá ser exercida através de *controle interno* de cada poder e de *controle externo*, através do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas.

Assim, inicia a disciplina da fiscalização financeira ao dispor, no seu **art. 21**, que compete à União “fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização”.

Por sua vez, o **art. 70** estabelece que

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.

Já o **art. 71** prevê que

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...); II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Enquanto isso, o **art. 74** determina que

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.

2.5. Constituição tributária e orçamentária

O Título VI da Constituição Federal é nomeado “*Da Tributação e do Orçamento*”. No seu Capítulo I, Seções I a V (art. 145 a 156), encontramos toda a disciplina do Sistema Tributário Nacional, em que se instituem as espécies tributárias, atribui-se a competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituírem impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, bem como estabelece a reserva de matéria à lei complementar sobre determinados temas ali relacionados (conflitos de competência, regulamentação dos princípios e normas gerais em matéria tributária) e, finalmente, estabelecem-se as Limitações ao Poder de Tributar (princípios tributários, imunidades etc.). Não podemos deixar de citar o art. 195, que institui as contribuições sociais para financiamento da seguridade social e respectivas normas gerais.

Assim, todas as normas tributárias seguirão os preceitos que estão previstos neste capítulo. Em face da sua relevância, complexidade, extensão e unicidade, a matéria acabou por se destacar do Direito Financeiro propriamente dito, passando a ser considerada Direito Tributário (e o Direito Constitucional Tributário), uma disciplina autônoma, que tem no seu objeto – o tributo – apenas uma das várias espécies de receitas públicas do Direito Financeiro.

Do art. 157 ao art. 162, definem-se as repartições das receitas tributárias, pelas quais se destina parcela do produto da arrecadação da União e dos Estados à distribuição entre estes, o Distrito Federal e os Municípios, bem como aos Fundos de Participação e para os programas de financiamento para o desenvolvimento regional. Neste capítulo não se está a disciplinar a arrecadação dos entes federativos, mas sim a distribuição do que já foi arrecadado entre eles, numa típica ferramenta do federalismo fiscal, a fim de oferecer aos seus integrantes maior equilíbrio participativo.

No Capítulo II, que se estende do art. 163 ao art. 169, temos a disciplina das “Finanças Públicas”. Assim, no art. 163 encontramos a previsão da reserva de matéria a lei complementar. No art. 164 temos a previsão da competência monetária da União e do Banco Central. Finalmente, do art. 165 ao art. 169, encontramos a disciplina das leis orçamentárias (plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamentos anuais) e respectivas normas gerais para a sua criação e gestão.

2.6. Constituições financeiras estaduais e Leis Orgânicas Municipais

A Constituição Federal de 1988 estabelece a competência concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal para legislar sobre o Direito Financeiro, inclusive sobre o orçamento (art. 24). Logo depois, afirma que os Estados organizam-se pelas normas que adotarem, seguindo os princípios da Constituição Federal (art. 25). Em sequência, fixa a forma de organização e funcionamento dos Municípios e do Distrito Federal (arts. 29 e 32). A submissão aos princípios constitucionais se repete no texto do art. 11 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao determinar às Assembleias Legislativas estaduais e às Câmaras Legislativas municipais que instituem as respectivas Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais, respeitando-se sempre a hierarquia normativa constitucional.¹¹

Assim, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encontram na Constituição Federal a matriz normativa para o estabelecimento de suas respectivas

11. STF: “O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 11, impôs aos Estados-membros, no exercício de seu poder constituinte, a estrita observância dos princípios consagrados na Carta da República. O poder constituinte decorrente, assegurado às unidades da Federação, é, em essência, uma prerrogativa institucional juridicamente limitada pela normatividade subordinante emanada da Lei Fundamental” (ADI 568-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 20/09/1991, DJ de 22/11/1991).

normas financeiras. Estruturam-se com base no denominado **princípio da simetria**, construção pretoriana tendente a garantir, quanto aos aspectos reputados substanciais, homogeneidade na disciplina normativa da separação, independência e harmonia dos poderes, nos três planos federativos.

Para os Estados, seu fundamento mais direto está no art. 25 da Constituição Federal e no art. 11 de seu ADCT, que determinam aos Estados-membros a observância dos princípios da Constituição da República.¹² O poder constituinte outorgado aos Estados-membros sofre as limitações jurídicas impostas pela Constituição da República. Os Estados-membros organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem (CF, art. 25), submetendo-se, no entanto, quanto ao exercício dessa prerrogativa institucional (essencialmente limitada em sua extensão), aos condicionamentos normativos impostos pela Constituição Federal, pois é nessa que reside o núcleo de emanção (e de restrição) que informa e dá substância ao poder constituinte decorrente que a Lei Fundamental da República confere a essas unidades regionais da Federação.¹³

Igualmente, a Constituição Federal, em seu art. 29, *caput*, reza que o Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos na Constituição Federal e na Constituição do respectivo Estado. Assim, evidente a preocupação do legislador constituinte em atrelar o processo legislativo dos Entes Federados, inclusive dos Municípios, às normas constantes do Texto Maior.¹⁴

E nem poderia ser diferente, já que o **Princípio Federativo** (art. 18, CF/88),¹⁵ ao desenhar a estrutura da federação brasileira e ao instituir quatro ordens jurídicas, fixa princípios comuns para a sua organização e coexistência, exigindo, sobretudo, a compatibilidade das suas normas. Trata-se, portanto, do poder constituinte decorrente, que, nas lições de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, deriva do originário, que é incondicionado, mas não tem como objetivo rever a sua obra e, sim, existe para institucionalizar coletividades com caráter de Estado,¹⁶ instaurando um sistema novo, porém harmônico, com a Constituição Federal. Consequentemente,

12. STF: ADI 4.298-MC, voto do Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 07/10/2009, Plenário, DJE de 27/11/2009.

13. STF: ADI 507, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 14/02/1996, Plenário, DJ de 08/08/2003. No mesmo sentido: ADI 2.113, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 04/03/2009, Plenário, DJE de 21/08/2009.

14. STF: RE 212.596, voto do Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 27/09/2006, DJ de 20/04/2007.

15. Constituição Federal – Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

16. Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 27.

é necessário haver uma ordem nacional apenas, sem prejuízo da descentralização de competências e respectivas autonomias.

Assim sendo, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são dotados de autonomia administrativa para realizarem a sua atividade financeira, possuindo, cada qual, inclusive, previsão constitucional para as suas receitas públicas, especialmente os tributos (arts. 155 e 156) e a repartição das receitas financeiras (arts. 157 a 162).

Portanto, na linha do que traça a Constituição Federal de 1988, encontraremos nas respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais disposições expressas sobre a atividade financeira de cada ente: suas receitas, despesas, orçamento e gestão financeira.

Fontes do Direito Financeiro

O Direito Financeiro, como ordenamento jurídico, fornece ao seu usuário um conjunto de normas jurídicas para a realização dos seus objetivos. Estas normas, sabemos, decorrem do texto constitucional. Como o Brasil é estruturado sob a forma de federação, as fontes jurídicas do Direito Financeiro devem atender aos interesses do país e, simultaneamente, aos anseios e necessidades regionais.

Para tanto, a Constituição Federal, ao estabelecer e distribuir a competência normativa entre os entes federativos, disciplina, de maneira rígida, o uso e a aplicação destas fontes legais, garantindo equilíbrio e a harmonia no processo legislativo sobre matérias financeiras.

São estes instrumentos normativos que passamos a estudar.

3.1. Fontes materiais e formais

Ao analisar as fontes de uma ciência jurídica, identificamos duas espécies de conhecimento: as *fontes materiais*, que nos levam à origem da formação das normas jurídicas (a causa e a finalidade de uma

determinada norma); e as *fontes formais*, que nos fornecem o próprio sistema normativo aplicável àquela determinada área do Direito (Constituição, leis complementares e ordinárias, tratados, decretos, instruções normativas e portarias).

As **fontes materiais** são os elementos fáticos e concretos da vida humana em uma determinada coletividade que dão ensejo à criação das normas jurídicas. Podem ser de várias ordens: morais, históricas, religiosas, políticas, econômicas etc. As normas serão criadas a partir de certas necessidades da sociedade que o Estado identifica como sendo os objetivos a serem atendidos em sua atividade.

Como vimos, é através da investigação realizada pela Ciência das Finanças que se definirá a política financeira a ser adotada para uma determinada sociedade. Dados como a densidade populacional, a renda individual e coletiva, a produção econômica, o tamanho e as características da máquina estatal, as espécies e a quantidade de serviços públicos, os investimentos a serem feitos e, especialmente, a política pública a ser adotada, são fundamentais na definição da estrutura normativa a ser instituída pelo Estado na construção do seu sistema normativo financeiro.

Portanto, para serem criadas as normas do Direito Financeiro que versarão sobre as receitas públicas, as despesas públicas e a gestão do Erário, hão de se identificar inúmeros dados concretos, que são extraídos da realidade de uma coletividade. Esta realidade, as necessidades públicas e as pretensões do Estado para com aquela determinada coletividade são o que nós denominamos de fontes materiais do Direito Financeiro.

As **fontes formais**, por sua vez, representam as próprias espécies de normas jurídicas que compõem um determinado ordenamento. Numa federação como o Brasil, temos a necessidade de atender, simultaneamente, a interesses nacionais e regionais específicos. Assim, surge o imperativo de se buscar um processo legislativo que acolha as diversas demandas de maneira harmônica e equilibrada. Por esta razão a Constituição passa a definir expressamente a estrutura normativa do Direito Financeiro e como esta se realizará em face da necessidade de distribuição de competências entre o Governo Central (União) e os demais entes federativos (Estados, Distrito Federal e Municípios).

Não é por outro motivo que a Constituição fixa que caberá à Lei Complementar – que possui *quorum* de aprovação de maioria absoluta – dispor sobre as normas gerais de finanças públicas (art. 163-I), deixando para as leis ordinárias a concretização do processo deliberativo financeiro de cada ente federativo. Igualmente, a Carta Constitucional estabelece que em se tratando de normas gerais em matéria financeira, os Estados possuirão a competência suplementar em relação à competência da União (art. 24, § 2º).

Aqui, resta clara a distinção entre os conceitos de *lei nacional*, que se aplica em todo o território brasileiro e condiciona a elaboração das leis regionais, e de *lei federal*, de interesse exclusivo da União (no mesmo sentido, as leis estaduais e municipais).

Assim, temos as normas gerais de Direito Financeiro, que criam os institutos e disciplinam os princípios e conceitos básicos sobre a matéria, conduzindo a elaboração das leis específicas financeiras. E temos as leis federais, estaduais e municipais, que tratam da execução financeira e orçamentária, de forma específica e individualizada, de cada um dos respectivos entes.

3.2. Normas gerais em matéria financeira

Como vimos no capítulo anterior, a **Constituição Federal de 1988** possui um papel extremamente relevante na configuração do sistema normativo do Direito Financeiro brasileiro, uma vez que desenha toda a sua estrutura e distribui as respectivas competências. A partir do seu texto encontraremos a definição dos instrumentos normativos próprios para os diversos temas na seara fiscal, bem como a distribuição da competência legislativa em matéria financeira entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, harmonizando os interesses gerais da federação, com os regionais. Entretanto, o texto constitucional nos traz apenas “as vigas mestras do sistema”,¹ deixando para as normas infraconstitucionais o seu detalhamento.

Assim, para serem criados os institutos jurídicos do Direito Financeiro, fixados os seus princípios gerais e definidos os conceitos sobre a matéria, função das normas gerais, a Constituição atribui competência normativa à União, conferindo aos Estados a respectiva competência suplementar. E, ainda, determina que o instrumento normativo para dispor sobre estas normas gerais será a **Lei Complementar**.²

1. Temer, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 147.

2. ADIN 2.903: “A Constituição da República, nos casos de competência concorrente (...), estabeleceu verdadeira situação de condomínio legislativo entre a União Federal, os Estados-membros e o Distrito Federal (Raul Machado Horta, ‘Estudos de Direito Constitucional’, p. 366, item n. 2, 1995, Del Rey), daí resultando clara repartição vertical de competências normativas entre essas pessoas estatais, cabendo, à União, estabelecer normas gerais (...), e, aos Estados-membros e ao Distrito Federal, exercer competência suplementar (...). Doutrina. Precedentes. Se é certo, de um lado, que, nas hipóteses referidas no art. 24 da Constituição, a União Federal não dispõe de poderes ilimitados que lhe permitam transpor o âmbito das normas gerais, para, assim, invadir, de modo inconstitucional, a esfera de competência normativa dos Estados-membros, não é menos exato, de outro, que o Estado-membro, em existindo normas gerais veiculadas em leis nacionais (como a Lei Orgânica Nacional da Defensoria Pública, consubstanciada na Lei Complementar nº 80/94), não pode ultrapassar os limites da competência meramente suplementar, pois, se tal ocorrer, o diploma legislativo estadual incidirá, diretamente, no vício da

Temos no art. 24 da Constituição Federal de 1998 a definição de que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre o direito tributário, o direito financeiro e o direito orçamentário, com a fixação de que, no âmbito da legislação concorrente, a competência da União será limitada a estabelecer normas gerais, não se excluindo a competência suplementar dos Estados, que a exercerão de forma plena, para atender a suas peculiaridades, se inexistir lei federal, até que a superveniência desta suspenda a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

E, no art. 163, estabelece-se que a *Lei Complementar* irá dispor sobre as finanças públicas, a dívida pública externa e a interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público, a concessão de garantias pelas entidades públicas, a emissão e o resgate de títulos da dívida pública, a fiscalização financeira da administração pública direta e indireta, as operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e a compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

No dispositivo constitucional sobre os orçamentos, encontramos o § 9º do art. 165, que prevê 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, estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Passados mais de 20 anos, a referida Lei Complementar ainda não foi editada. Está atualmente em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar – PLC nº 135/96, cujo texto foi inicialmente elaborado no âmbito do Poder Executivo, sendo posteriormente modificado por substitutivo elaborado no Legislativo, ao qual foram apensados diversos outros projetos sobre a matéria. O fato é que parte do texto original do PLC nº 135/96 encontra-se prejudicado com a edição no ano 2000 da Lei Complementar nº 101. Além desse projeto, encontra-se tramitando no Senado Federal o Substitutivo que aprovou o Projeto de Lei do Senado nº 229, de 2009, e do apensado Projeto de Lei do Senado nº 248, de 2009, nos termos do Substitutivo, que foram apresentados pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado Federal.³

inconstitucionalidade. A edição, por determinado Estado-membro, de lei que contrarie, frontalmente, critérios mínimos legitimamente veiculados, em sede de normas gerais, pela União Federal ofende, de modo direto, o texto da Carta Política. Precedentes.” (Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 01/12/2005, DJE de 19/09/2008)

3. PLC 229/09 – Senador Tasso Jereissati: Simplifica e antecipa a data de apresentação do PPA; Institui Orçamento

Mas para atender às determinações constitucionais, temos atualmente no nosso ordenamento jurídico duas normas gerais financeiras em vigor.

A primeira é a **Lei nº 4.320 de 1964**, formalmente uma lei ordinária, porém recepcionada materialmente pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. Esta lei traz as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A segunda é a **Lei Complementar nº 101 de 2.000**, que estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Entende-se, todavia, que a Lei nº 4.320/1964 em vigor, apesar de amplamente observada pela administração pública, estaria em parte obsoleta, especialmente em decorrência de mudanças expressivas ocorridas após a sua edição, dentre as quais cabe destacar: a) implantação no País, a partir da década de 1970, de um mercado financeiro relativamente sofisticado, o que permitiu ao governo utilizar intensamente os mecanismos de financiamento junto ao setor privado, tornando o serviço da dívida e a gestão de receitas e despesas financeiras variáveis relevantes no processo de gestão das finanças públicas, matéria que não foi adequadamente tratada na referida Lei; b) evolução tecnológica, especialmente nas áreas de processamento de dados e de telecomunicações, permitindo níveis de sofisticação antes impensáveis na gestão pública, tornando obsoletas ou desnecessárias algumas práticas previstas na Lei vigente; c) evolução dos conhecimentos da ciência da administração, que introduziu novas práticas de gestão, oferecendo oportunidades de aperfeiçoamento da gestão pública.⁴

3.3. Normas específicas em matéria financeira

Uma vez definidos pelas normas gerais os conceitos e institutos básicos do Direito Financeiro – tais como leis orçamentárias, responsabilidade fiscal, exercício finan-

Plurianual para obras e serviços cuja duração ultrapasse o exercício financeiro; Prevê que a LDO deve indicar até 20% de programas do PPA para priorização; Estabelece obrigatoriedade de execução de dotações incluídas na lei orçamentária por intermédio de emenda de bancada ou individual; Estabelece que o Poder Executivo deve criar Banco de Projetos para nortear alocação de recursos públicos, *PLC 248/09 – Senador Renato Casagrande*; Estabelece padronização de procedimentos aplicáveis a todos os entes subnacionais (Municípios até 10 mil habitantes); Impõe elaboração de orçamento por fonte de recursos; Normatiza o PPA e a sua avaliação e cria banco de indicadores; Cria limite mínimo para execução de investimentos em percentual da RCL; Cria regra nacional para Restos a Pagar em todos os exercícios; Determina a convergência da contabilidade do setor público aos padrões internacionais.

4. Conforme entendimento constante no estudo elaborado pela SOF – Secretaria de Orçamento Federal apresentado em dezembro de 2009 em Brasília-DF, contendo análises dos Projetos de Lei Complementar nºs 135/2006, 229/2009 e 248/2009.

ceiro, receitas e despesas públicas, créditos adicionais e fundos especiais – inicia-se o processo legislativo financeiro por cada unidade da federação. Tanto a União como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão propor às suas casas legislativas, as leis específicas sobre as formas de arrecadação, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, os orçamentos anuais e a criação de fundos especiais, pois é a partir destas normas que se realizam as receitas e despesas públicas e a gestão financeira do Erário.

Estas leis, muitas delas de iniciativa do Poder Executivo local, terão a forma de **Lei Ordinária**, instrumento competente para a concretização das normas financeiras, atendendo ao Princípio da Legalidade. A utilização de leis ordinárias é uma condição decorrente do Estado de Direito, em que se exige a prévia aprovação pelo Poder Legislativo, quando da instituição ou modificação das normas de Direito Financeiro.

Assim, cada ente da federação irá aprovar, através do seu respectivo Poder Legislativo, as leis ordinárias para a instituição e arrecadação dos tributos e demais espécies de receitas financeiras, as leis orçamentárias para execução financeira dos seus investimentos, gastos públicos, subsídios, isenções, créditos, criação de fundos e transferências financeiras.

Quando discorrermos sobre leis ordinárias em matéria financeira, três leis destacam na nossa mente: as **leis orçamentárias anuais**, as **leis de diretrizes orçamentárias** e as **leis dos planos plurianuais**. Estas leis ordinárias são de iniciativa dos chefes do Poder Executivo de cada ente federativo e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo.⁵

Uma vedação importante que a Constituição traz para a criação de normas específicas em matéria de Direito Financeiro refere-se à utilização de **Medidas Provisórias**. Assim, é vedada a edição de Medida Provisória para dispor sobre planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares (exceto para a abertura de créditos extraordinários para despesas imprevisíveis). O objetivo desta norma é o de garantir a participação do Poder Legislativo no processo de elaboração e aprovação das leis financeiras, excetuando-se, apenas, para os casos emergenciais e imprevisíveis.⁶

5. STF: “Competência exclusiva do Poder Executivo iniciar o processo legislativo das matérias pertinentes ao Plano Plurianual, às Diretrizes Orçamentárias e aos Orçamentos Anuais. Precedentes: ADI 103 e ADI 550”. (ADI 1.759-MC, Rel. Min. Néri da Silveira, julgamento em 12/03/1998, Plenário, DJ de 06/04/2001)

6. STF: “Limites constitucionais à atividade legislativa excepcional do Poder Executivo na edição de medidas provisórias para abertura de crédito extraordinário. Interpretação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea d, da Constituição. Além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que

Ainda, temos os **decretos**, atos normativos do Chefe do Poder Executivo local (Presidente, Governador e Prefeito), que deverão ser editados até 30 dias após a publicação das leis orçamentárias, para estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (art. 8º, LC nº 101/2000).

3.4. Controle de constitucionalidade e de legalidade das normas financeiras

No nosso ordenamento jurídico há um escalonamento de normas, onde a Constituição encontra-se no ápice e todas as demais normas devem a ela se submeter. Dessa forma, a lei se submete à Constituição, o regulamento se submete à lei, a instrução normativa do Ministro se submete aos decretos, e assim sucessivamente.⁷

No campo do Direito Financeiro, temos as normas constitucionais que atribuem a competência normativa aos entes federativos, estabelecem as reservas de matéria, instituem o sistema financeiro e criam os seus principais institutos. A partir desta estrutura normativa constitucional, será função das leis complementares fixarem as normas gerais sobre o Direito Financeiro, e caberá às leis ordinárias e seus decretos darem a devida concretude e execução ao sistema. Vemos, portanto, a configuração de uma pirâmide normativa que deve ser respeitada sob pena de se incorrer em vício de inconstitucionalidade ou de ilegalidade.

Não há dúvidas de que as normas infraconstitucionais são hierarquicamente inferiores às normas constitucionais e, da mesma maneira, os decretos em relação

a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência (art. 62), que se submetem a uma ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões 'guerra', 'comoção interna' e 'calamidade pública' constituem vetores para a interpretação/aplicação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea d, da Constituição. 'Guerra', 'comoção interna' e 'calamidade pública' são conceitos que representam realidades ou situações fáticas de extrema gravidade e de consequências imprevisíveis para a ordem pública e a paz social, e que dessa forma requerem, com a devida urgência, a adoção de medidas singulares e extraordinárias. A leitura atenta e a análise interpretativa do texto e da exposição de motivos da MP nº 405/2007 demonstram que os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência. A edição da MP nº 405/2007 configurou um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários. Medida cautelar deferida. Suspensão da vigência da Lei nº 11.658/2008, desde a sua publicação, ocorrida em 22 de abril de 2008". (ADI 4.048-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/05/2008, Plenário, DJE de 22/08/2008). No mesmo sentido: ADI 4.049-MC, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 05/11/2008, Plenário, DJE de 08/05/2009.

7. Temer, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 144.

às leis, buscando cada qual o seu suporte de validade e limites materiais de disposição na norma que lhes é imediatamente superior.

Uma questão, entretanto, é relevante no Direito Financeiro: compreender se há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, na medida em que ambas possuem papel de destaque no ordenamento jurídico financeiro.

Sobre este assunto, em primeiro lugar, encontramos o entendimento de que, por haver um *quorum* qualificado para a aprovação de Lei Complementar maior do que o *quorum* de aprovação de uma Lei Ordinária, poderia existir, por decorrência, uma hierarquia superior da primeira em relação à segunda. Entretanto, sabemos que para haver hierarquia normativa é necessário haver uma fonte normativa que ofereça fundamento de validade para as demais normas inferiores, assim como ocorre com a Constituição e o resto do ordenamento jurídico. Todavia, esta subordinação não existe entre a *Lei Complementar* e a *Lei Ordinária*, já que ambas derivam da Constituição e não a segunda da primeira. Neste sentido, temos o entendimento de que o que existe entre elas, apenas, é uma reserva de matéria. Ou seja, existiria uma distribuição constitucional de matérias exclusivas ou reservadas para a Lei Complementar, que as Leis Ordinárias não poderiam dispor.⁸

Todas estas normas podem sofrer questionamentos no Poder Judiciário sobre a sua constitucionalidade formal, tanto nas modalidades concentrada ou difusa. Entretanto, discute-se sobre a possibilidade de haver questionamento de

8. STF – RE 419629 / DF – Distrito Federal – Recurso Extraordinário – Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence – Julgamento: 23/05/2006 – Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa: I. Recurso extraordinário e recurso especial: interposição simultânea: incoerência, na espécie, de perda de objeto ou do interesse recursal do recurso extraordinário da entidade sindical: apesar de favorável a decisão do Superior Tribunal de Justiça no recurso especial, não transitou em julgado e é objeto de RE da parte contrária. II. Recurso extraordinário contra acórdão do STJ em recurso especial: hipótese de cabimento, por usurpação da competência do Supremo Tribunal para o deslinde da questão. C. Pr. Civil, art. 543, § 2º. Precedente: AI 145.589-AgR, Pertence, RTJ 153/684. 1. No caso, a questão constitucional – definir se a matéria era reservada à lei complementar ou poderia ser versada em lei ordinária – é prejudicial da decisão do recurso especial, e, portanto, deveria o STJ ter observado o disposto no art. 543, § 2º, do C. Pr. Civil. 2. Em consequência, dá-se provimento ao RE da União para anular o acórdão do STJ por usurpação da competência do Supremo Tribunal e determinar que outro seja proferido, adstrito às questões infraconstitucionais acaso aventadas, bem como, com base no art. 543, § 2º, do C. Pr. Civil, negar provimento ao RE do Sescon-DF contra o acórdão do TRF/1ª Região, em razão da jurisprudência do Supremo Tribunal sobre a questão constitucional de mérito. III. PIS/Cofins: revogação pela L. nº 9.430/1996 da isenção concedida às sociedades civis de profissão pela LC nº 70/1991. 1. A norma revogada – embora inserida formalmente em lei complementar – concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou. 2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis – *rectius*, da reserva constitucional de lei complementar – cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares. 3. Nesse sentido, a jurisprudência sedimentada do Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01/12/1993, Moreira Alves, RTJ 156/721, e também pacificada na doutrina.

lei orçamentária por uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, ingressando, a partir de então, no seu aspecto material. O debate desloca-se da forma para o conteúdo.

Para compreender o tema, primeiro faz-se importante identificar a natureza jurídica da lei orçamentária. Para alguns, trata-se de uma lei formal, já que não se distingue das demais normas e contém disposições genéricas e abstratas, especialmente na parte das receitas (embora haja quem sustente que por possuir prazos determinados para o seu encaminhamento e votação estas teriam natureza diversa). Entretanto, doutrina e jurisprudência atual majoritárias entendem tratar-se de lei material, de conteúdo concreto, já que contempla um plano de governo a ser cumprido, principalmente quanto aos gastos e aplicações de recursos, destacando-se, inclusive, que os atos que dela derivam são controlados por normas de responsabilidade, em caso de descumprimento. Finalmente, há uma terceira linha de entendimento minoritário, que entende tratar-se de um ato administrativo, já que seria mero instrumento de arrecadação, gestão e aplicação de recursos financeiros.

Diante deste quadro, o STF⁹ vinha entendendo que, devido ao seu conteúdo político e não normativo (como a destinação de recursos ou a vinculação de verbas a programas de governo), não seria cabível tal questionamento, já que aquela Corte tinha o entendimento de que só seria admissível ação direta de inconstitucionalidade contra ato dotado de abstração, generalidade e impessoalidade.¹⁰

Entretanto, temos encontrado em recentes manifestações daquela Suprema Corte o entendimento de ser possível submeter as leis orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade. Estaria havendo, assim, um processo de *revisão de jurisprudência*, onde se tem afirmado que “O Supremo Tribunal Federal deve

9. STF – ADI-MC 2057/AP – Amapá – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – Relator(a): Min. Mauricio Corrêa – Julgamento: 09/12/1999 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 0456, de 23/07/1999, do Estado do Amapá (diretrizes orçamentárias). Emenda parlamentar a Projeto de Lei, modificativa dos percentuais propostos pelo Governador, sem alterar os valores globais da proposta. Ato de efeito concreto. Inviabilidade do controle abstrato de constitucionalidade. 1. Constitui ato de natureza concreta a emenda parlamentar que encerra tão somente destinação de percentuais orçamentários, visto que destituída de qualquer carga de abstração e de enunciado normativo. 2. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que só é admissível ação direta de inconstitucionalidade contra ato dotado de abstração, generalidade e impessoalidade. 3. A emenda parlamentar de reajuste de percentuais em projeto de lei de diretrizes orçamentárias, que implique transferência de recursos entre os Poderes do Estado, tipifica ato de efeito concreto a inviabilizar o controle abstrato. 4. Ação direta não conhecida.

10. STF: “Lei de diretrizes orçamentárias, que tem objeto determinado e destinatários certos, assim sem generalidade abstrata, é lei de efeitos concretos, que não está sujeita à fiscalização jurisdicional no controle concentrado”. (ADI 2.484-MC, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento 19/12/2001, DJ de 14/11/2003)

exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto”.¹¹

11. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade.” (ADI 4.048-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/05/2008, Plenário, *DJE* de 22/08/2008)

Receita pública

Para realizar suas atividades e atender às demandas da sociedade, o Estado necessita de recursos. Já houve uma época em que se usava a força para obter os meios necessários para satisfazer à demanda estatal de dinheiro e bens. Conquistas, confiscos, cobranças extorsivas e até mesmo escravidão foram impostas por Estados autoritários aos seus súditos e aos povos que a eles eram subjugados pelo poder da força e do domínio. Mas, hoje, esta forma de obtenção de recursos não se enquadra nos princípios do Estado de Direito. Ou o Estado obtém os meios necessários para cumprir as suas funções através da exploração dos seus bens e rendas ou o faz através da arrecadação de recursos financeiros derivados do patrimônio da população, seja pela tributação, pela aplicação de multas, pela obtenção de empréstimos, ou mesmo pela fabricação de dinheiro. Existem, ainda, os casos de requisição compulsória de prestação de serviços, que hoje são hipóteses limitadas e extraordinárias, como nos casos da participação em júri, da prestação de serviço militar ou da participação em mesas eleitorais.

Aliomar Baleeiro identifica cinco espécies de **processos de financiamento** do Estado: a) extorquir de outros povos ou receber doações voluntárias destes; b) obter rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) cobrar tributos ou penalidades; d) tomar empréstimos; e) fabricar dinheiro. O mesmo autor discorre sobre a evolução histórica das receitas públicas, destacando as seguintes fases: a) *parasitária*: em que prevalecia a exploração ou a extorsão dos bens e rendas dos povos vencidos ou conquistados; b) *dominical*: remontava à Idade Média, quando preponderava a exploração dos bens do próprio Estado; c) *regaliana*: correspondia à cobrança de direitos regalianos (Régio ou Real) ou por concessão de privilégios reconhecidos aos reis, príncipes e senhores feudais para explorar bens, terras ou serviços, como a cobrança de pedágios, direitos sobre minas e portos; d) *tributária*: predominava a imposição de tributos, inicialmente através do seu poder soberano estatal e, posteriormente, evoluiu para estabelecer a arrecadação pelas vias democráticas; e) *social*: fase em que a tributação ganha novas funções que não a mero arrecadatória, como a função extrafiscal e a sociopolítica.¹

Inegável, entretanto, reconhecer que hoje em dia o dinheiro – arrecadado de maneira justa e equilibrada, originário dos seus bens ou do patrimônio dos cidadãos, especialmente através dos tributos – é o meio essencial do Estado para realizar suas atividades, uma vez que, para toda despesa pública deverá haver uma receita pública a lhe financiar; caso contrário, estar-se-ia gerando um desequilíbrio fiscal, situação amplamente combatida pela economia moderna e conduta reprimida pela legislação financeira brasileira.²

4.1. Entradas e receitas públicas

Denominam-se **entradas públicas** todas as espécies de ingressos financeiros nos cofres públicos. Essas entradas possuem naturezas distintas, sendo classificadas de diversas maneiras, especialmente sob a ótica da sua transitoriedade no patrimônio público, da sua periodicidade, da sua origem e da sua contrapartida.

As entradas provisórias são comumente designadas por **ingressos públicos**. Já as entradas definitivas são denominadas de **receitas públicas**. O que lhes diferencia é a *transitoriedade* no patrimônio do Estado. Na concepção de ingressos públicos estão incluídos os recursos financeiros arrecadados de maneira temporária, para restituição à sua origem após determinada condição ou prazo. Já no conceito de

1. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 125.

2. Conforme dispõe o § 1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000).

receitas públicas são consideradas aquelas entradas financeiras que passam a integrar definitivamente o patrimônio do Estado. Exemplos de entradas provisórias seriam as cauções, as fianças, os depósitos recolhidos ao Tesouro e os empréstimos contraídos pelo Estado, ao passo que as entradas definitivas seriam as originadas dos tributos, das penalidades financeiras e da renda do próprio patrimônio do Estado.

Esta distinção é considerada por Aliomar Baleeiro, que é seguido pela maior parte da doutrina brasileira.³ Segundo as palavras deste autor, a Receita Pública “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem a acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. Nesta concepção, para a entrada financeira se tornar uma efetiva receita pública e não ser um mero ingresso financeiro, o recurso deverá passar a integrar o patrimônio público de forma definitiva.

A partir deste conceito de receita pública – de que tudo o que é arrecadado pelo Estado está relacionado com as suas despesas – é que poderemos identificar as diversas classificações pertinentes, a saber: receitas públicas ordinárias e extraordinárias; receitas públicas fiscais e extrafiscais; receitas públicas originárias e derivadas, receitas públicas orçamentárias e não orçamentárias; receitas públicas efetivas e não efetivas.

4.2. Receitas públicas ordinárias e extraordinárias

As receitas públicas podem ser classificadas como sendo **ordinárias** ou **extraordinárias**, conforme a *periodicidade* do seu ingresso. Se houver regularidade e constância, estaremos falando de receitas públicas ordinárias, como é o caso dos tributos pertencentes ao sistema tributário nacional, cuja arrecadação será sempre previsível diante da sua frequência. Ao passo que se o ingresso for eventual e circunstancial, estaremos diante das receitas públicas extraordinárias, como no caso

3. Registramos a nossa discordância a respeito desta distinção, embora seja aqui devidamente abordada, pois entendemos que se a função das receitas públicas é fazer frente às despesas públicas, não importando ao Estado se o recurso obtido for definitivo ou transitório, pois, em qualquer caso, este meio estará sendo utilizado para realizar a sua única função: financiar o atendimento das necessidades públicas da coletividade. Além disto, o Estado não tem como objetivo se enriquecer ou aumentar constantemente o seu patrimônio, mas apenas dispor destes recursos para realizar o seu fim. A flutuação dos recursos no patrimônio estatal nos parece ser indiferente, desde que sejam destinados a custear as despesas públicas. A própria Lei nº 4.320 de 1964, que conceitua e classifica as espécies de receitas públicas, em momento algum caracteriza o recurso segundo a sua definitividade ou transitoriedade no patrimônio estatal para excluir os recursos temporários do conceito global de receitas públicas, incluindo na classificação das receitas de capital, aquelas originárias das operações de crédito, típicas receitas temporárias (art. 11).

dos empréstimos compulsórios,⁴ dos impostos extraordinários⁵ ou das doações, que ocorrem em momentos ocasionais, sem serem dotados de perenidade no sistema financeiro estatal.

A importância desta distinção ganha relevo na elaboração do orçamento público, pois para que o Estado possa elaborar o seu orçamento e determinar os investimentos a serem realizados, as despesas públicas e demais gastos em um determinado período, é necessário dispor de mecanismos de previsibilidade das receitas. Assim, para buscar atender a regra do equilíbrio fiscal, nem sempre será possível levar em consideração as receitas extraordinárias no cálculo orçamentário, diante da sua eventualidade e imprevisibilidade.

Esta previsibilidade financeira que decorre das receitas ordinárias está expressamente disposta na Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que encontramos no seu texto a seguinte determinação: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (art.11).

Ao mesmo tempo que não se podem vincular despesas constantes a receitas eventuais, sob pena de gerar um desequilíbrio nas contas públicas e o consequente *déficit* fiscal orçamentário, não é recomendável que se tenha um excedente de receitas públicas sem a respectiva despesa, implicando um acúmulo de recursos financeiros sem uma efetiva aplicação nas necessidades coletivas. Trata-se de um equilíbrio complexo e necessário no Estado Fiscal moderno que o administrador público deve constantemente buscar.

4.3. Receitas públicas fiscais e extrafiscais

As receitas públicas também se classificam conforme a *finalidade* dos recursos obtidos. Se estes se destinarem exclusivamente à arrecadação, para suprir as necessidades financeiras do Estado a fazer frente às despesas públicas, dizemos se tratar de **receitas públicas fiscais**. Ao passo que se os valores arrecadados tiverem como função primária a regulatória, ou seja, destinada a fomentar ou desestimular determinadas condutas da sociedade, estaremos diante de **receitas públicas extrafiscais**.

4. Constituição Federal de 1988 – Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

5. Constituição Federal de 1988 – Art. 154. A União poderá instituir: (...) II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

A finalidade precípua da maior parte das receitas públicas é a arrecadatória. Sua função essencial é obter recursos destinados aos cofres públicos, sejam eles originários do patrimônio do próprio Estado, sejam derivados do patrimônio da sociedade. Busca-se, pelas receitas fiscais, financiar as atividades do Estado perante a coletividade, tendo como destino dos ingressos financeiros duas espécies de cofres públicos (embora ambos do Estado): a) os cofres da Fazenda Pública, também chamado de Fisco, quando se denomina de **arrecadação fiscal**; b) os cofres dos órgãos paraestatais, ou seja, aqueles que não fazem parte da administração pública direta, mas estão ao seu lado no exercício da função (em paralelo), quando então chamamos de **arrecadação parafiscal**.

Na arrecadação fiscal encontramos o destino da maior parte dos tributos, dos empréstimos públicos, das rendas das empresas públicas etc. Na arrecadação parafiscal, temos aquela destinada aos órgãos públicos descentralizados, da administração pública indireta, como no caso das autarquias públicas federais que cobram o tributo conhecido por Contribuição de Interesse de Categorias Profissionais e Econômicas (p.ex.: Contribuições ao CRM, Crea, Sesi, Sesc etc.), ou, ainda, o que ocorria até alguns anos atrás com as Contribuições Previdenciárias, que eram arrecadadas pelo INSS,⁶ passando, a partir de 2007, a serem arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em qualquer dos casos, todavia, os valores arrecadados se destinam a financiar a atividade estatal.

Existe, entretanto, outra espécie de arrecadação, cuja finalidade primária não é a de arrecadar, mas sim é instituída para intervir indiretamente no seio da sociedade ao induzir comportamentos, realizando-se através de sua arrecadação regulatória ou extrafiscal.

Busca-se, através da extrafiscalidade, reequilibrar desigualdades econômicas, estimular determinadas atividades ou mesmo coibir certas condutas. Podemos identificar vários motivos que levam o Estado a lançar mão de mecanismos extrafiscais: a) redistribuir riquezas; b) proteger a indústria ou o mercado interno; c) desencorajar o consumo de supérfluos e produtos nocivos à saúde (álcool ou cigarros); d) facilitar o desenvolvimento regional; e) estimular a utilização da propriedade no âmbito de sua função social; f) combater a inflação.

Neste sentido, afirma com clareza Antonio Roberto Sampaio Dória⁷ que

6. Até a promulgação da Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007.

7. Dória, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e o Due Process of Law*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 175.

o comando da conjuntura econômica, as barreiras alfandegárias, a correção de males sociais, a redistribuição da renda nacional são alguns dos objetivos extrafiscais que orientam a decretação de tributos, como alavanca coadjuvante das regulamentações estabelecidas pelo poder público. O imposto é instrumento de ação indireta e, por conseguinte, política e psicologicamente recomendável onde a atuação direta suscitaria protestos ou tropeçaria em óbices práticos para sua execução.

No mesmo sentido entende a doutrina italiana. Segundo Ezio Vanoni⁸

o Estado não oferece apenas segurança interna e externa, proteção à indústria, ao comércio, à agricultura, mas tende ainda, pela sua atividade, a promover obras culturais, a socorrer indigentes e os doentes, a favorecer a elevação moral e intelectual das classes inferiores etc.; em todas estas atividades é fácil envergar uma função distributiva do Estado.

Para José Marcos Domingues de Oliveira,

a imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. (...) A extrafiscalidade, esclareça-se, não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais.⁹

Assim, frequentemente nos deparamos com a utilização do Imposto de Importação (II) como instrumento de defesa do mercado interno ou com o intuito de reequilibrar a balança comercial. Noutros casos, verifica-se a aplicação do Imposto Territorial Rural (ITR) e do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e estimular o atendimento da função social da propriedade. Na mesma linha, é recorrente termos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sendo ajustado para estimular o consumo de bens, aquecendo determinados ramos industriais e econômicos.¹⁰

8. Vanoni, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, p. 71-79.

9. Domingues, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47-49.

10. Aliomar Baleeiro relaciona uma dúzia de exemplos de intervenção do Estado por meio dos impostos

Mas não é apenas através do tributo que se utilizam os mecanismos extra-fiscais. É o caso, por exemplo, dos Depósitos Compulsórios – valores que as instituições financeiras privadas são obrigadas a recolher perante o Banco Central do Brasil. O seu objetivo relaciona-se com a necessidade de regulação do sistema monetário nacional, pelo qual é reduzida ou aumentada a circulação e a liquidez de dinheiro no mercado financeiro, gerando efeitos no controle da inflação, nos investimentos privados e na manutenção do valor da moeda.

4.4. Receitas públicas originárias e derivadas

A classificação mais tradicional na doutrina é a que distingue as receitas públicas originárias das derivadas. A diferença se encontra na *forma de percepção* dos recursos. Enquanto as **receitas originárias** provêm essencialmente da exploração dos bens e rendas do Estado como se particular fosse, as **receitas derivadas** originam-se do patrimônio da coletividade no exercício do poder coativo de cobrança de que o Estado é dotado. No primeiro caso prevalece a voluntariedade, enquanto no segundo temos a obrigatoriedade no pagamento.

extrafiscais: “a) proteção à produção nacional, agrícola ou fabril, pelas tarifas aduaneiras, que Veneza adotou desde o fim da Idade Média, França, desde o século XVII, pelo menos, ou ainda por gravames sobre a navegação mercante que concorre com a nacional (atos de navegação de Cromwell etc.); b) combate ao luxo e à dissipação pelos chamados “impostos suntuários” ou para poupança e formação de capitais; c) medidas de amparo à saúde pública e à higiene alimentar por impostos sobre produtos inferiores, que concorrem com outros de maior valor nutritivo e ricos em vitaminas etc. (impostos que agravam o custo da margarina, nos Estados Unidos, em favor do maior consumo da manteiga de leite); d) fragmentação dos latifúndios ou remembramento de minifúndios e punição do ausentismo por impostos progressivos sobre a área desocupada ou sobre as heranças recebidas por pessoas residentes fora da jurisdição do governo, que exerce o poder de tributar; e) política demográfica contra o neomaltusianismo através de isenções às famílias prolficas e majorações sobre solteiros e casais sem filhos; f) incentivos por isenções às indústrias novas; g) estímulos à construção e ao aproveitamento de áreas urbanas por meio de tributação drástica sobre os terrenos baldios ou ocupados por prédios velhos, mesquinhos ou em ruínas; h) restabelecimento da propensão ao consumo, como política fiscal, através de impostos progressivos sobre a herança e a renda, especialmente sobre lucros não distribuídos pelas sociedades, no pressuposto de que a concentração das fortunas nem sempre ajuda o investimento, nem a prosperidade (aplicação da teoria keynesiana); i) preservação da moralidade e da boa-fé do povo através de fortes impostos de consumo sobre baralhos, dados e artefatos para jogo ou sobre bilhetes de loterias, sorteios etc.; j) política monetária nacional, tributando-se proibitivamente os bilhetes de bancos estaduais (imposto americano de 1866 na base de 10% sobre o valor das emissões desses bancos); k) política de nivelamento das fortunas e rendas por inspiração socialista ou para eliminação de famílias rivais na conquista ou manutenção do poder (impostos médicos em Florença, nos séculos XV e XVI); l) política fiscal para manutenção do equilíbrio econômico pelo controle das tendências à flutuação ou de estímulo ao desenvolvimento econômico, sobretudo nos países novos”. (Uma Introdução à Ciência das Finanças. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 191).

As **receitas originárias** ou ingressos patrimoniais decorrem da exploração pelo Estado dos seus bens e serviços ou do recebimento de recursos providos voluntariamente do particular. Atua o Estado despido do caráter coercitivo de natureza pública, agindo como se particular fosse, sob o regime do Direito Privado, porém, limitado pelas normas de proteção da coisa pública, como aquelas do Direito Administrativo.

Derivam essencialmente da exploração estatal do seu *patrimônio*, especialmente das suas empresas públicas, dos seus bens móveis e imóveis, das suas terras, lagos, rios ou mar, e das riquezas em geral. Mas, como bem ressalva Ricardo Lobo Torres, elas perderam a sua preponderância nos dias de hoje para as receitas tributárias. Segundo este autor, elas

ocupam papel subalterno no Estado Liberal, que vive precipuamente da receita derivada representada pelos impostos. Floresceram no Estado Patrimonial, que se desenvolveu desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado Fiscal, no final do século XVIII, constituindo-lhe a principal fonte de receita.¹¹

No Brasil, temos nesta forma de receita as rendas recebidas a título de *dividendos*, provenientes das empresas estatais e das sociedades de economia mista que ainda não foram totalmente privatizadas, especialmente nos segmentos do petróleo, da mineração, da eletricidade, das telecomunicações, dos bancos estatais e dos correios.¹²

Porém, não podemos deixar de destacar outra espécie de receita originária que vêm crescendo acentuadamente nos últimos anos no nosso país, que é a proveniente dos *royalties* pagos pela exploração de recursos hídricos para geração de energia elétrica, extração de minério, de petróleo (inclusive nas novas áreas de pré-sal) e de outros recursos naturais exauríveis. Esta receita denomina-se formalmente de *compensações financeiras*, e está prevista no § 1º do art. 20 da Constituição Federal de 1988,¹³ e é regulada pela Lei nº 7.990/1989.¹⁴ Trata-se da participação a que o Estado

11. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 188.

12. Como exemplo, citamos Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Petrobras, Eletrobras, dentre outras.

13. Constituição Federal – art. 20, § 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, 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 exploração.

14. Lei nº 7.990/1988 – Institui, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, de recursos minerais em seus respectivos territórios, plataformas continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, e dá outras providências.

tem direito no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, energia elétrica e recursos minerais. Segundo a norma, o aproveitamento de recursos hídricos, para fins de geração de energia elétrica e dos recursos minerais, por quaisquer dos regimes previstos em lei, ensejará compensação financeira aos Estados, Distrito Federal, Municípios e órgãos da administração direta da União.

Na modalidade de receitas originárias provenientes de *atos voluntários*, enquadrados as *doações* feitas ao Estado. São regulados nos arts. 538 a 564 do Código Civil de 2002. Possuem natureza contratual, em que figuraria como beneficiária a Administração Pública.¹⁵ Na mesma ótica da voluntariedade se encaixam a *sucessão* e a *herança vacante*. No primeiro caso, na sucessão hereditária, que é regida pelo art. 1.857 do Código Civil, poderá a pessoa jurídica adquirir, por testamento, os bens do falecido. No segundo caso, não havendo herdeiros, após um ano a herança é declarada jacente (arts. 1.819 e 1.820 do Código Civil) e os bens passarão ao Município da sua localização.

Já na espécie de **receita pública derivada**, os recursos que ingressam nos cofres do Estado são originários do patrimônio do particular, seja ele pessoa física ou jurídica, por força da soberania do Estado em instituir, através do Poder Legislativo, normas tributárias e de penalidades pecuniárias. Aqui não temos o particular contratando voluntariamente com o Estado e remunerando-o, nem realizando um ato de liberalidade na transferência de bens. No caso das receitas públicas derivadas, o particular se submete ao poder impositivo estatal, tendo nos tributos e nas multas as espécies típicas de receitas públicas derivadas.

O **tributo** é, hoje em dia, a principal fonte de receita pública.¹⁶ O Estado Moderno é concebido, hodiernamente, para oferecer bens e prestar serviços à coletividade, financiando-se pela cobrança de tributos e dispondo cada vez menos de patrimônio próprio. O processo de privatização das empresas públicas e a concessão ao particular da exploração de riquezas minerais ou energéticas são tendências comuns aos países ocidentais onde prevalecem os ideais do Estado Liberal de Direito.

Costuma-se dizer que as receitas tributárias originam-se do poder de império ou de soberania do Estado. Entretanto, a capacidade de exigir o pagamento de tributos não deriva de um poder coercitivo estatal em face do particular, mas sim

15. Apesar de serem, normalmente, realizadas a título gratuito, eventualmente o doador poderia estabelecer um encargo oneroso qualquer para o Estado, como, por exemplo, a doação de dinheiro com a obrigação da construção um hospital em determinada área.

16. Segundo leciona Héctor Villegas “la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva y mediante los tributos”. (*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 9).

decorre de uma relação jurídica que se instaura a partir da previsão legal da exigência do tributo. A soberania só se configura no momento da criação da norma, pois o processo legislativo, apesar do seu cunho democrático (no Estado de Direito), decorre do poder soberano do Estado. Assim, o poder de império do Estado cria a norma tributária, e esta, por sua vez, cria a obrigação tributária, que nada mais é do que uma relação jurídica como outra qualquer.

O sistema tributário brasileiro está delineado nos arts. 145 a 156 da Constituição Federal de 1988, possuindo as seguintes espécies tributárias: *impostos, taxas, contribuições*¹⁷ e *empréstimos compulsórios*. As principais normas gerais tributárias advêm do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Diante da complexidade da matéria, amplitude do tema e destaque desta ciência no nosso ordenamento jurídico, o Direito Tributário ganhou autonomia em relação ao Direito Financeiro, deixando de ser um mero desdobramento para se tornar uma disciplina específica.

Temos, também, outra fonte de receitas derivadas, que são as multas e as penalidades pecuniárias impostas pelo Estado em face do cidadão pelo descumprimento da legislação. Podem ser aplicadas por autoridade do Poder Executivo, por magistrado na esfera processual ou por decisão de natureza penal.

4.5. Receitas Públicas orçamentárias e extraorçamentárias

Podemos classificar as receitas públicas em orçamentárias e em não orçamentárias ou extraorçamentárias. A distinção deriva da sua *previsão* ou não em lei orçamentária e na necessidade ou não de *devolução* dos recursos.

As **receitas orçamentárias** são aquelas incluídas na lei orçamentária, prevendo um ingresso financeiro – temporário ou definitivo – a ser aplicado nas atividades estatais. Já as **receitas extraorçamentárias** decorrem de duas situações cumulativas: a sua não previsão no orçamento e a necessidade de devolução de certos recursos que ingressaram temporariamente. Ou seja, não basta não estar prevista no orçamento para ser denominada de receita extraorçamentária, pois existem receitas públicas que não são previstas no orçamento, mas que detêm natureza de receita orçamentária, como é o caso do excesso de arrecadação. Por outro lado, um recurso financeiro não previsto no orçamento poderá vir a ser convertido em receita orçamentária, como no caso de uma caução dada em garantia em juízo, que

17. Incluímos no gênero “contribuições” as seguintes espécies: contribuições de melhoria, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, as contribuições sociais e a contribuição de iluminação pública.

será convertida em renda estatal quando do fim da demanda judicial com decisão transitada em julgado a favor do Estado.

Esta classificação decorre dos termos dos arts. 3º e 57, ambos da Lei nº 4.320/1964, segundo os quais serão classificadas como *receita orçamentária*, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento. Por sua vez, enquadrar-se-ão no conceito de *receitas extraorçamentárias* as entradas provenientes de operações de crédito por antecipação de receitas (empréstimos de curto prazo para financiar o fluxo de caixa), as emissões de papel-moeda (emissão de dinheiro) e as entradas compensatórias (depósitos, cauções e consignações).

Como exemplos de receitas extraorçamentárias podemos identificar as operações que envolvem as cauções, as fianças, os depósitos para garantia, as consignações em folha de pagamento, retenções na fonte, as operações de crédito a curto prazo e outras operações assemelhadas. Em todos esses casos, a sua arrecadação não dependerá de autorização legislativa e sua realização não se vinculará à execução do orçamento. O Estado, nestes casos, figurará como mero depositário de tais valores, porém, poderá utilizá-los temporariamente na sua movimentação financeira.¹⁸

No sentido do acima exposto, o Manual de Receitas Públicas, aprovado pela Portaria STN nº 2/2007 esclarece, no item 2.4, que a Lei nº 4.320/1964 regulamenta os ingressos de disponibilidades de todos os entes da federação, classificando-os em dois grupos: orçamentários e extraorçamentários. Os **ingressos orçamentários** são aqueles pertencentes ao ente público, arrecadados exclusivamente para aplicação em programas e ações governamentais. Esses ingressos são denominados Receita Orçamentária. Os **ingressos extraorçamentários** são aqueles pertencentes a terceiros, arrecadados pelo ente público exclusivamente para fazer face às exigências contratuais pactuadas para posterior devolução. Esses ingressos são denominados recursos de terceiros.

4.6. Receitas públicas efetivas e não efetivas

A classificação que distingue as receitas públicas em efetivas e não efetivas o faz sob o enfoque patrimonialista da contabilidade, que busca identificar se ocorreu ou não uma alteração no patrimônio líquido para maior.

18. Neste sentido, a Lei nº 9.703/1998, que dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, determina que estes sejam repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, podendo ser utilizados pela União.

Neste sentido, consideram-se **receitas públicas efetivas** aquelas em que a entrada de disponibilidade não gera obrigações correspondentes, alterando, portanto, a situação líquida patrimonial do respectivo ente público. São os acréscimos patrimoniais que não se originaram de uma diminuição do ativo ou de um aumento do passivo em contrapartida. Nestes casos temos, por exemplo, as receitas tributárias.

Já as **receitas públicas não efetivas** são aquelas cujo ingresso não alterará a situação patrimonial líquida do ente público, pois gerará a denominada “mutação patrimonial”, seja por diminuir o ativo, seja por aumentar o passivo. Assim, nestes casos, simultaneamente à entrada de recursos, haverá uma diminuição de um bem ou direito, ou a assunção de uma obrigação correspondente. São as operações de crédito, a alienação de bens ou direitos ou o recebimento de créditos já contabilizados, como no caso do recebimento de um crédito inscrito em Dívida Ativa.

4.7. Receitas públicas tributárias transferidas

Outra espécie de receita pública, que não decorre nem do patrimônio do particular nem da exploração do patrimônio estatal, é aquela vinda da **transferência financeira** entre as unidades da federação, originária do que estas arrecadam a título de tributos, por força das normas constitucionais que determinam a repartição das receitas tributárias, nos arts. 157 a 162 da Constituição Federal de 1988.

Na realidade, estamos falando de receitas que se originam dos próprios cofres públicos (após o processo de tributação), sejam da União ou dos Estados e do Distrito Federal, que são vertidos entre estes, os Municípios e determinados Fundos de Participação, no mecanismo de distribuição de receitas tributárias, a fim de se estabelecer um equilíbrio financeiro entre as unidades da federação.

As receitas tributárias, apesar de serem arrecadadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, algumas de forma privativa e outras de forma comum, são, em um momento posterior ao ingresso nos cofres públicos, transferidas entre estas pessoas jurídicas de direito público, na forma como a Constituição determina, ou, em outros casos, acabam retidas na fonte pelo próprio ente federativo beneficiário da redistribuição de receitas, que sequer precisará repassá-las ao titular original do tributo.

Este mecanismo de transferência financeira do produto da arrecadação de tributos, por vezes, é implementado de forma *direta*, entre os entes federativos, sem qualquer intermediação. Noutras, é realizado de forma *indireta*, através de um fundo de participação, cujas receitas acabam sendo, posteriormente, repartidas

entre os respectivos beneficiários. Há, ainda, casos em que nem sequer ocorre uma efetiva transferência, por força da retenção na fonte de certos tributos.

Segundo esclarece Ricardo Alexandre¹⁹

o legislador constituinte reconheceu o desequilíbrio na repartição de competência que fizera, pois há uma inegável concentração de renda nos cofres públicos federais em detrimento dos Estados e Municípios, estando estes últimos numa situação ainda mais complicada. Para atingir a autonomia financeira necessária à efetividade do poder de auto-organização e normatização, autogoverno e autoadministração, o legislador constituinte brasileiro se utilizou de duas técnicas: a atribuição de competência tributária própria e a participação dos entes menores na receita arrecadada.

Pelo texto originário da Constituição, as normas de repartição de receitas tributárias se aplicavam apenas a alguns impostos. Entretanto, a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, o mecanismo foi estendido para incidir também sobre uma contribuição de competência da União (Cide), o que a nosso ver não foi da melhor técnica fiscal.

De fato, a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, foi incluído no capítulo da repartição de receitas tributárias uma norma determinando a distribuição de parcela do produto da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico de Petróleo e outros combustíveis, que acabou tendo o percentual de repartição financeira, da União para os Estados, majorado pelo texto da Emenda Constitucional nº 44/2004, passando de 25% para 29% (art. 159, inciso III, CF/88).

Ocorre que, diferentemente dos impostos, que são tributos não vinculados,²⁰ as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos vinculados à própria atividade, já que a Constituição Federal de 1988 (art. 177, § 4º) determina que os recursos por ela arrecadados sejam destinados ao pagamento de subsídios a preços na respectiva área, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria de petróleo e gás e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Assim, se as contribuições de intervenção no domínio econômico têm as suas receitas constitucionalmente direcionadas à atividades específicas, a melhor técnica fiscal indicaria que não deveriam sofrer uma redistribuição dos valores arrecadados, já que esta função é exercida de maneira mais adequada pelos impostos.

19. Alexandre, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 3. ed., São Paulo: Método, 2009, p. 620.

20. Tributo vinculado é aquele cujo fato gerador está relacionado a uma atividade estatal em favor do contribuinte, enquanto que o tributo não vinculado independe de qualquer atividade estatal específica em prol do contribuinte, fundamentando-se essencialmente na capacidade contributiva.

Muito bem, retornando à repartição financeira dos tributos, temos a distribuição *direta* dos recursos tributários arrecadados pela União para os Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os arrecadados pelos Estados para os Municípios; e a *indireta*, pela qual os recursos financeiros são transferidos entre os entes federativos por intermediação dos denominados fundos de participação.

Primeiro, temos que ao Distrito Federal e aos Estados pertence o produto da retenção na fonte do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendas e proventos por eles pagos (administração direta e indireta estadual e distrital), e também 20% dos impostos que a União pode instituir na forma do art. 154, inciso I (art. 157, CF/88), além de 29% do produto da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 159, III, CF/88), bem como 10% do produto da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II, CF/88).

Já aos Municípios caberá o produto da retenção na fonte do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendas e proventos por eles pagos (administração direta e indireta municipal), bem como 50% do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), relativos aos imóveis neles situados, sendo que esse percentual será de 100% se o imposto for fiscalizado e cobrado pelo próprio Município.²¹ Além disto, também serão destinados aos Municípios 50% sobre o que for arrecadado pelos Estados, referentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e 25% referentes ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (art. 158, CF/88). Ainda, os Estados transferirão aos Municípios 25% dos 10% que receberem a título de transferência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e também 25% dos 29% que receberem a título de transferência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Petróleo e demais combustíveis (art. 159, §§ 3º e 4º, CF/88).

Na modalidade de repartição financeira indireta, temos que aos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal serão transferidos 21,5% do produto da arrecadação da União do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Aos Fundos de Participação dos Municípios serão transferidos 22,5% do produto da arrecadação da União do Imposto de Renda (IR) e do

21. O produto da arrecadação do Imposto Territorial Rural (ITR) também se destinará ao Distrito Federal se o imóvel nele estiver situado.

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 159, inciso I, letras “a” e “b”, CF/88), sendo que mais 1,0% do produto arrecadado destes impostos será destinado ao fundo municipal,²² entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano (art. 159, inciso I, letra “d”, CF/88).

Além disto, atendendo ao objetivo constitucional previsto no inciso III do art. 3º, que é o de reduzir as desigualdades regionais e sociais, a Constituição determina, na letra “c” do inciso I do art. 159 que, do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, 3,0% será para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer. Para aplicação destes recursos, a Lei nº 7.827/1989 instituiu o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte – FNO, o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste – FNE e o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste – FCO, distribuindo os 3,0% anteriormente referidos da seguinte maneira: a) 0,6% para o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte; b) 1,8% para o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste; c) 0,6% para o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste.

Devemos registrar, por fim, que ainda há outro caso de distribuição de receitas financeiras previsto fora deste capítulo constitucional (art. 153, § 5º, CF/88). Referimo-nos à distribuição do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre o ouro, quando este for definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, que a União deve realizar para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo de 30% para os dois primeiros e 70% para o último.

4.8. Receitas dos preços públicos

Existem atividades estatais que são remuneradas por receitas públicas específicas a elas diretamente destinadas, como uma contrapartida do seu oferecimento. Dependendo da natureza destas atividades, de quem as oferece e do regime jurídico a que se submetem, teremos formas distintas para a sua remuneração e, por consequência, haverá diferentes destinos ao produto da sua arrecadação. Em alguns

22. A Emenda Constitucional nº 55/2007 inseriu este dispositivo que acresce ao Fundo de Participação dos Municípios mais 1% do produto da arrecadação da União do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o objetivo de atender às despesas com o pagamento dos salários dos servidores públicos municipais no mês de dezembro, que é acrescido do 13º salário.

casos estaremos diante de típicas receitas públicas, sejam elas originárias ou derivadas. Noutros casos, entretanto, ocorrerá mera remuneração a empresas privadas, sem que haja qualquer ingresso efetivo aos cofres públicos.

Algumas atividades somente podem ser oferecidas pelo Estado, seja por sua natureza, importância ou por determinação Constitucional. Noutras, ainda que dotadas de interesse público, sua execução pode ser delegada a terceiros, mantendo o Estado apenas o dever de fiscalizar e regular o seu oferecimento. Existem, ainda, outros serviços que são totalmente desprovidos de interesse público, mas mesmo assim são executados pelo Estado, como se particular fosse.

Pois bem, a partir da análise destas variáveis, encontramos o debate sobre as espécies de receitas públicas que remuneram determinados serviços. São elas as taxas, os preços públicos ou tarifas e os preços quase privados.

Quando o Estado realiza ou coloca à disposição do cidadão um serviço público essencial e indelegável, específico e divisível, esta atividade será remunerada por **taxa**. Trata-se de um tributo *contraprestacional* cujo fato gerador será uma atividade estatal específica e divisível, realizada em favor do contribuinte ou colocada à sua disposição. O que caracteriza este serviço estatal como sendo a espécie remunerada por taxa é o seu objeto: uma atividade estatal de interesse público primário, ou seja, uma atividade essencial e indelegável, realizada exclusivamente pelo Estado, como, por exemplo, os serviços judiciários, a emissão de passaporte, a fiscalização de instalação de empresas e o corpo de bombeiros. Por consequência, o regime jurídico será o do Direito Público (Direito Tributário) e o pagamento da taxa será compulsório, sendo o produto da arrecadação das taxas dirigido diretamente aos cofres públicos.

Já quando são oferecidos à coletividade determinados serviços de interesse público de natureza inessencial e delegável, estes serão remunerados por **preços públicos**, comumente denominados de tarifa. Trata-se de atividades em que, apenas, há um interesse estatal de regulá-las e fiscalizá-las, visando garantir o bom atendimento da sociedade, porém, estes não requerem que sejam executados direta e exclusivamente pelo Estado, podendo as atividades ser oferecidas por empresas públicas, sociedades de economia mista ou mesmo por empresas privadas, na qualidade de concessionárias ou permissionárias. É o que ocorre, por exemplo, com a distribuição de gás ou de energia elétrica e o transporte coletivo.

Estes serviços enquadram-se na regra prevista no art. 175 da Constituição Federal de 1988, que afirma incumbir ao Poder Público, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos, incumbindo à lei dispor sobre o regime das empresas concessionárias e

permissionárias de serviços públicos, os direitos dos usuários, a política tarifária e a obrigação de manter serviço adequado.

Como se disse, estes serviços, por serem inessenciais, podem ser oferecidos tanto por empresas públicas ou sociedades de economia mista como por empresas privadas, na qualidade de concessionárias ou permissionárias do serviço público, e, até mesmo, prestados por indivíduos (por exemplo, os taxistas, na qualidade de permissionários).

Assim, a regra geral é que o produto arrecadado dos preços públicos não ingressa nos cofres públicos. Ou estes recursos irão integrar o patrimônio das empresas públicas estatais ou irão diretamente para o patrimônio das empresas privadas concessionárias ou permissionárias que realizam no lugar do Estado estes serviços públicos.

Poder-se-ia, até mesmo, diferenciar as denominações entre o preço público e a tarifa, a se considerar como sendo o primeiro quando o valor fosse pago a alguma empresa estatal pública, e a segunda quando o prestador fosse uma empresa privada concessionária.²³ Em qualquer dos casos, entretanto, o produto da arrecadação não ingressaria nos cofres públicos – e não seria, portanto, considerado como receita pública, já que estes serviços são oferecidos por empresas, sejam elas públicas ou privadas, que possuem um patrimônio autônomo em relação ao patrimônio do Estado. Ressalve-se que estes recursos apenas ingressariam no patrimônio público de maneira indireta, se forem arrecadados por empresas públicas ou sociedades de economia mista, já que o Estado delas participa como sócio acionista.

Por outro lado, quando a atividade realizada em favor da sociedade não detém natureza ou interesse público, mas ainda assim é prestada pelo Estado, este estará agindo como se particular fosse, e será remunerado pelo denominado **preço quase privado**. A receita originária do preço quase privado ingressará nos cofres públicos direta ou indiretamente, dependendo se for realizado pela Administração Pública direta ou por alguma entidade estatal indireta (empresa pública e sociedade de economia mista). Porém, se a atividade for oferecida por particular e a sua natureza não contiver qualquer interesse público, estaremos diante do **preço privado**, que nada tem que ver com receitas públicas.

Finalmente, importante registrar a distinção entre as duas modalidades de receitas públicas decorrentes de uma atividade estatal, que possuem na sua cobrança tanto a referibilidade quanto a contraprestacionalidade: a *taxa* e o *preço público*. O que diferencia as duas formas de remuneração é a natureza da atividade

23. Ressalvo que esta classificação não é adotada pela doutrina tradicional.

– se essencial e exclusiva do Estado ou se inessencial e, por decorrência, delegável. Assim, se o serviço público for essencial e só puder ser prestado exclusivamente pela Administração Pública direta, teremos a taxa como forma de remuneração (p. ex. serviços judiciários, emissão de passaporte etc.); se, entretanto, a atividade tiver natureza inessencial e puder ser delegada a uma concessionária ou permissionária, estaremos diante de um preço público ou de uma tarifa (p. ex. serviços postais, distribuição de gás ou de energia elétrica). Por decorrência, como a taxa é uma modalidade de tributo (exação compulsória), a ela aplicam-se as normas do direito tributário, inclusive o princípio da legalidade. Por outro lado, para a instituição e a cobrança de um preço público (exação contratual), não se fará necessária a disposição de lei, prevalecendo as normas de direito privado (limitadas, todavia, pelas disposições do art. 175 da CF/88).

4.9. Receitas públicas na Lei nº 4.320/1964

Não obstante todas as classificações anteriormente apresentadas, afigura-se relevante analisar a classificação formal oferecida pela Lei nº 4.320/1964,²⁴ responsável por estabelecer as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

De todas as classificações, talvez esta seja a mais relevante, não para efeito de estudo didático da matéria, mas sim para a aplicação prática do tema “receitas públicas”, já que esta lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, *como a norma geral financeira*.²⁵

Esta lei, no seu Capítulo II, trata exclusivamente da “Receita” (arts. 9º ao 11), sem fazer distinção entre receitas e ingressos públicos, como boa parte da doutrina faz.

Inicia conceituando a principal e mais importante fonte de receitas públicas, que é a tributária, reconhecendo, inclusive, a classificação entre as receitas originárias e as derivadas. Afirma a norma que tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. Entretanto, o dispositivo legal deixa de fora o empréstimo compulsório

24. Com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.939/1982.

25. Registre-se que, embora seja formalmente uma lei ordinária, foi recebida pela Constituição Federal de 1988 como sendo materialmente (de conteúdo e não de forma) a lei complementar responsável por estabelecer as normas gerais de Direito Financeiro, na dicção do art. 165, § 9º, CF/88.

como espécie tributária, previsto pela Constituição Federal de 1988 no seu art. 148, e cuja natureza já foi pacificada pela doutrina e pela jurisprudência.²⁶

Classifica as receitas em duas categorias: receitas correntes e receitas de capital (art. 11). Prevê que 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. Estabelece que as **Receitas de Capital** são 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 Corrente.

Pode-se dizer que o que caracteriza as receitas correntes é a sua *estabilidade* como fonte de recursos, ou seja, considera-se que estas receitas fazem parte da arrecadação estatal de forma ordinária e não eventual. Assim, as receitas correntes são consideradas continuamente pelo Estado na elaboração do seu orçamento, já que estas possuem um caráter estável e definitivo no sistema financeiro, como no caso dos tributos. Já as receitas de capital são de natureza *eventual*, pois para existirem dependem de atos específicos e circunstâncias próprias, como no caso das receitas originárias dos empréstimos na emissão de títulos da dívida pública.²⁷

Em qualquer dos casos, tanto na receita corrente como na receita de capital, existe, segundo a própria lei, uma correlação entre estas e as respectivas despesas. Ou seja, para financiar as despesas correntes, como as de custeio, serão utilizadas as receitas correntes. Já para financiar as despesas de capital, como os investimentos, serão utilizadas as receitas de capital.

4.10. Estágios da receita pública

A Administração Pública precisa identificar cada uma das etapas em que se encontra a receita pública – desde a sua mera previsão inicial até a sua arrecadação e respectiva classificação e o recolhimento à conta do ente público – a fim de se permitir

26. STF: RE 138.284, voto do Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28/08/1992; RE 146.615, Rel. p/o ac. Min. Maurício Corrêa, DJ de 30/06/1995.

27. Há quem estabeleça a diferença entre as receitas correntes e de capital pela natureza da causa arrecadadora, ou seja, quando a receita derivar do *poder impositivo* do Estado, estar-se-á diante de uma receita corrente; se, por outro lado, a receita derivar de um *ato volitivo*, como a aquisição de títulos públicos ou a remuneração pela utilização de bens patrimoniais do Estado, estar-se-á diante de uma receita de capital.

um controle eficiente da sua gestão. Assim, diz-se que o **estágio da receita pública** representa, na ordem cronológica do processamento, cada um dos passos identificados que evidenciam a variação e o comportamento da receita pública, facilitando o conhecimento e a gestão dos ingressos de recursos.

O primeiro estágio é a **previsão**. Trata-se da estimativa de arrecadação para cada uma das espécies de receitas públicas, resultante de certa metodologia de projeção adotada. Esta projeção de arrecadação é relevante, uma vez que permite a determinação da quantidade de receitas públicas que possivelmente serão disponibilizadas para financiar as despesas públicas estatais. Normalmente, busca-se identificar através da série histórica de arrecadação daquela receita (meses ou anos anteriores), um valor provável para a arrecadação futura. Esta série histórica é processada através de fórmulas matemáticas e estatísticas que envolvem inúmeras variáveis, que vão desde a sua atualização monetária, o comportamento da economia nacional e estrangeira em cada segmento e as eventuais mudanças na legislação. Levam-se em consideração dados econômicos, como o Produto Interno Bruto Real do Brasil – PIB real; o crescimento real das importações ou das exportações; a variação real na produção mineral do país; a variação real da produção industrial; a variação real da produção agrícola; o crescimento vegetativo da folha de pagamento do funcionalismo público federal; o crescimento da massa salarial; o aumento na arrecadação como função do aumento do número de fiscais no país; ou mesmo do incremento tecnológico na forma de arrecadação; o aumento do número de alunos matriculados em uma escola; e assim por diante.

O segundo estágio é a **arrecadação**, que nada mais é do que o pagamento ou a entrega dos recursos devidos, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo respectivo ente público. No momento da arrecadação é feita uma classificação da receita pública, a fim de se possibilitar a destinação que deverá ter aquele recurso, através da identificação do gênero e da espécie de receita que está sendo arrecadada.

Finalmente, o terceiro e último estágio é o **recolhimento** dos recursos aos cofres das entidades públicas a que pertencem. Assim, uma vez arrecadada a receita e devidamente identificada e classificada, esta será transferida ao tesouro do ente público destinatário daquele recurso.

4.11. Instituição, cobrança e renúncia das receitas públicas

Após a sua arrecadação, classificação e recolhimento aos cofres estatais, as receitas públicas, apesar de sua titularidade formal ser daquele ente público originariamente

credor, traduzem-se, na realidade, em recursos financeiros de toda a sociedade, o que lhes confere um tratamento próprio e diferenciado. Por isto se diz, comumente, tratar-se de dinheiro público.

A partir desta conclusão, todos os atos relacionados com a criação de receitas públicas, a sua arrecadação, a cobrança e, até mesmo, a renúncia de receitas, serão regidos pelos princípios constitucionais que parametrizam a atuação da administração pública, como os da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência (art. 37, CF/88), bem como os princípios específicos do Direito Financeiro e da Responsabilidade Fiscal, como os da programação, do equilíbrio e da transparência fiscal.

Assim sendo, no Estado de Direito moderno não há liberdade para se instituírem receitas públicas de maneira ilimitada ou desarrazoada. Estas, pois, devem ser criadas pela própria sociedade, através de seus representantes eleitos no Poder Legislativo. Portanto, deverão fazer parte de um plano da administração pública – orçamento público – que deverá encaminhá-lo à respectiva casa legislativa para aprovação.

Prevalece, assim, o princípio da legalidade quanto às receitas públicas.

Tanto para a criação de tributos quanto para a emissão de títulos da dívida pública deverá haver uma lei prévia instituindo-os. Desta maneira, a Constituição Federal de 1988 expressamente prevê ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, inciso I, CF/88).

Igual regra se aplica à fiscalização e cobrança das receitas públicas, considerando-se um “poder-dever” da administração pública realizá-las. Nesta linha, afirma o Código Tributário Nacional que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, CTN). Do mesmo modo, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) estabelece que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (art. 11).

Em suma, o Estado não pode abrir mão livremente de suas receitas, já que para fazê-lo deverá estar autorizado por lei. Neste sentido, quanto às remissões, a Carta constitucional afirma que o projeto de lei orçamentária deverá ser 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 (art. 165, § 6º, CF/88). No mesmo sentido, afirma o Código Tributário Nacional que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre

decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176, CTN). Assim também é disciplinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14), ao dispor que 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, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação para o período.

4.12. Fundos especiais e receitas públicas

Muitas vezes, valores totais ou parciais de determinadas receitas públicas são destinados a serem reservados em fundos específicos, com a finalidade da realização de certas atividades estatais de relevante interesse público, cujos recursos são direcionados a grupos ou a domínios especiais previamente determinados. O que caracteriza estes fundos é a organização financeira referente à afetação de certas receitas a determinadas despesas públicas previstas em lei.

Assim, denomina-se de **fundo público** o conjunto de recursos financeiros, especialmente formado e individualizado, destinado a desenvolver um programa, ação ou uma atividade pública específica.

Nas palavras de Heleno Torres²⁸

os fundos especiais são instrumentos financeiros próprios do Estado Social, como modo especial de financiamento de determinadas despesas públicas, cuja criação presta-se para distribuir recursos em domínios previamente determinados, sempre segundo disposição legal, conforme a peculiaridade das necessidades públicas.

A partir do seu conceito, podemos afirmar que a natureza jurídica dos fundos públicos é a de **universalidade de recursos** financeiros – *universitas iuris* – com destinação própria e regime jurídico de direito público.²⁹

28. Torres, Heleno Taveira. Fundos Especiais para Prestação de Serviços Públicos e os Limites da Competência Reservada em Matéria Financeira. in Pires, Adilson Rodrigues; Tôrres, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 35-61.

29. Segundo Arnoldo Wald, o fundo seria definido como um patrimônio com destino específico, abrangendo

A doutrina apresenta a sua **classificação dos fundos** financeiros por diversas óticas. Quanto à *fonte* de criação, os fundos podem ser: a) *constitucionais*, se previstos e instituídos diretamente pela Constituição, como é o caso dos fundos de participação dos Estados e dos Municípios; b) *legais*, se criados por lei, como exige o inciso IX do art. 167 da CF/88. Quanto ao *objeto*, os fundos podem ser: a) *de participação*, como nos casos dos fundos de participação dos Estados e Municípios (p. ex. FPE e FPM); b) *de atividade*, como nos casos dos fundos especiais para realização de atividades sociais ou para o desenvolvimento de determinadas regiões (p. ex. FCEP, FAT, FDS, FNO, FNE etc.). Quanto à *afetação* da receita, os fundos podem ser: a) *gerais*, se não possuírem uma vinculação prévia da aplicação dos seus recursos, servindo apenas como fonte de receita adicional para o ente arrecadador; b) *especiais*, se houver previsão de aplicação dos seus recursos em determinados fins específicos estabelecidos em lei.³⁰

A Constituição prevê que caberá a lei complementar estabelecer as condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9º). Além disso, estabelece ser vedada a instituição de fundos de qualquer natureza sem prévia autorização legislativa (art. 167, IX), impedindo que o Executivo crie autonomamente – sem a participação do Poder Legislativo – os seus próprios fundos ou que destine verbas orçamentárias ou de qualquer outra fonte para o financiamento de fundos já existentes, tudo em respeito ao princípio da indisponibilidade do patrimônio público e da separação de poderes. Por sua vez, a Lei nº 4.320/1964 define que constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços (art. 71).

A **razão** para que determinados recursos não sejam contabilizados de maneira genérica, juntamente com todas as demais receitas públicas, e sejam direcionados aos fundos públicos é permitir o atendimento de determinado programa, ação ou atividade de forma individualizada, uma vez que, ingressando com regularidade o recurso no fundo, a sua destinação será vinculada à razão da sua existência, permitindo o controle da realização das despesas públicas conforme a vinculação às respectivas receitas públicas. Portanto, a lei instituidora do fundo especial deverá identificar a origem dos recursos financeiros que o integrarão e a destinação que deverão ter, ou seja, deverá aquela norma descrever os objetivos da existência do

elementos ativos e passivos vinculados a um certo regime que os une, mediante afetação dos bens a determinadas finalidades, que justifique a adoção de um regime jurídico próprio (Wald, *Arnoldo Da Natureza Jurídica do Fundo Imobiliário. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* nº 80 (out.-dez.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 15.

30. Torres, Heleno Taveira. Op. cit., p. 40-44.

fundo e identificar precisamente o que deverá ser feito com o dinheiro do fundo.

Estes fundos são **desprovidos de personalidade jurídica**,³¹ uma vez que correspondem a meros lançamentos contábeis no plano de contas do respectivo ente ou órgão público, onde são registradas as receitas públicas previamente destinadas ao fundo, conforme a determinação legal, e a respectiva aplicação destes recursos nas despesas públicas a elas vinculadas, tudo através de um sistema de conta-corrente.

Portanto, os fundos não possuem vontade própria, sede, agentes, direitos e obrigações, ou quaisquer outros elementos típicos das pessoas jurídicas de direito público, sendo certo que, na consecução das finalidades para as quais foram criados, estes fundos serão geridos por entidades ou órgãos públicos que detêm a sua titularidade e serão fiscalizados pelo respectivo tribunal de contas.

A título de exemplo de fundos especiais públicos da esfera federal, encontramos o Fundo de Amortização da Dívida Pública (FAD), para o pagamento da dívida mobiliária interna; o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), para o custeio do programa de Seguro-Desemprego, pagamento de abono salarial etc.; o Fundo de Aposentadoria Programada Integral (Fapi), para a complementação da aposentadoria do trabalhador; o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, para oferecer habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar, ações de nutrição e outros programas de assistência a todos os brasileiros; o Fundo de Desenvolvimento Social (FDS), para financiar projetos nas áreas de habitação popular; o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), para remuneração dos empregados da iniciativa privada; o Fundo de Investimento na Amazônia (Finam), para acelerar o processo de desenvolvimento na Região Amazônica; o Fundo de Terras e da Reforma Agrária, para financiar os programas de reordenação fundiária e assentamento rural; o Fundo Nacional de Desenvolvimento (FND), para financiar investimentos de capital do Governo Federal.

Duas questões para a reflexão surgem a partir da vinculação de certas receitas públicas – especialmente aquelas de natureza tributária – aos fundos públicos.

A primeira refere-se à aplicação (ou não) do princípio da unidade de tesouraria (art. 56, Lei nº 4.320/1964) aos fundos. Isto porque o referido dispositivo determina que o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais. Ricardo Lobo Torres³² explica que

31. Entretanto, o inciso XI do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 748 de 2007 determina que, assim como outras entidades sem personalidade jurídica, os fundos públicos de natureza meramente contábil deverão possuir inscrição de CNPJ.

32. Torres, Ricardo Lobo. *Os Fundos Especiais* (texto mimeografado, formalmente não publicado).

Os fundos especiais criados por lei, da mesma forma que aqueles previstos na Constituição, ficam sob uma certa suspeita de serem prejudiciais à administração financeira, pela pulverização dos recursos que provocam e pela manutenção de contas bancárias à margem do caixa único. A sua legitimidade dependerá dos objetivos específicos e relevantes de suas despesas e da possibilidade de angariar receitas extraorçamentárias, como é o caso dos fundos da criança e do adolescente.

A segunda reflexão deriva do comando constitucional do inciso IV do art. 167, que veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Sobre esta questão, primeiro temos de compreender que o texto constitucional veda apenas a vinculação dos impostos e não em relação aos demais tributos (taxas ou contribuições de qualquer espécie) ou de outras fontes de receitas públicas. Segundo, a própria Constituição Federal de 1988 oferece uma série de exceções à regra da vedação da vinculação dos impostos. Assim é que este mesmo dispositivo (art. 167, IV) ressalva a regra quanto à destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária (arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII), e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita. O parágrafo único do art. 204 faculta aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida. O § 6º do art. 216 faculta aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais. Finalmente, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias também contempla uma série de exceções à regra da vedação à vinculação de receitas dos impostos.

Outrossim, importante esclarecimento que fazemos é que não se podem confundir esses fundos especiais, que se destinam a atender programas ou ações específicas, normalmente de ordem social, com os denominados **fundos de participação** previstos na Constituição (art. 159), que são instrumentos de repartição de receitas tributárias para garantir o equilíbrio financeiro no federalismo.³³

A entrega de recursos referentes à repartição financeira tributária pode-se dar diretamente ao ente federativo, como preveem os arts. 157 e 158 da Constituição, ou de forma indireta, sendo primeiro direcionados aos denominados fundos de participação dos estados e dos municípios e, num segundo momento, através do sistema de cotas previsto em lei, repassados aos respectivos entes federativos. Assim, segundo o texto constitucional, a União entregará do produto da arrecadação dos

33. Conti, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 75.

impostos sobre a renda e sobre produtos industrializados da seguinte maneira: 21,5% caberão ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e 22,5% caberão ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), sendo que mais 1,0% do produto arrecadado destes impostos se destinará ao referido fundo municipal,³⁴ entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano (art. 159, inciso I, letra “d”, CF/88).

Ainda no capítulo constitucional de repartição das receitas tributárias, encontramos outros dois fundos. Um deles é o denominado Fundo de Compensação pelas Exportações de Produtos Industrializados, em que 10% da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) devem ser distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal na proporção do respectivo volume de exportação de produtos industrializados. O outro é o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (FNO, FNE e FCO), previsto na letra “c” do inciso I do art. 159 da Constituição e instituído pela Lei nº 7.827/1989, pelo qual 3,0% do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e sobre produtos industrializados serão aplicados em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, distribuídos da seguinte forma: a) 0,6% para o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte; b) 1,8% para o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste; c) 0,6% para o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste.

Além destes fundos de participação, o texto constitucional prevê a existência de outros fundos específicos. Assim, o art. 60 do ADCT criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), posteriormente substituído pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb). Por sua vez, o art. 71 do ADCT (introduzido pela EC nº 01/1994) criou o Fundo Social de Emergência, que, a partir da EC nº 10/1996, passou a se denominar de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), ambos com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos destinam-se ao custeio de ações dos sistemas de saúde, educação, previdência e assistência social. Já o art. 74 do ADCT (introduzido pela EC nº 12/1996), ao instituir a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira

34. Este adicional foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 55/2007, acrescentando ao Fundo de Participação dos Municípios mais 1% de parcela (48%) do produto da arrecadação da União do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, para o fim de atender às despesas com o pagamento dos salários dos servidores públicos municipais no mês de dezembro.

(CPMF), destinou integralmente o produto da sua arrecadação ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde. O art. 79 do ADCT instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros o acesso a níveis dignos de subsistência, com recursos aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

4.13. Receita pública e dívida ativa

O reconhecimento das receitas públicas segue o denominado *regime de caixa* (art. 35, Lei nº 4.320/1964), ou seja, são elas apropriadas e contabilizadas quando do seu efetivo pagamento e ingresso nos cofres públicos, não se considerando a mera previsão de recebimento ou o período a que competem.

Entretanto, existe uma forma de reconhecimento de receitas públicas ainda não efetivamente pagas ao ente estatal, mas que, diante da sua liquidez e da certeza da sua existência, atendendo aos requisitos legais previstos, já podem ser contabilizadas como créditos a receber, gerando um acréscimo patrimonial para aquele ente público. Trata-se da **inscrição em Dívida Ativa**.

Assim, uma vez vencido o prazo para o pagamento de determinada receita pública, e apuradas a liquidez e a certeza do crédito pelo órgão competente, o respectivo valor poderá ser contabilizado como crédito a receber, através da denominada inscrição em Dívida Ativa.

A Lei nº 4.320/1964 estabelece no seu art. 39 que “os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias”. O § 1º explica o procedimento de inscrição da seguinte maneira: “os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título”. Por sua vez, o § 2º nos esclarece que podem ser inscritos em dívida ativa tanto os créditos tributários quanto os não tributários, assim considerados:

Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa

de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional destina um capítulo próprio à Dívida Ativa para os créditos tributários. Define o CTN que “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular” (art. 201). Estabelece, ainda, que o termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV – a data em que foi inscrita; V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito (art. 202). Finalmente, considera que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída, cuja presunção é relativa e poderá ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (art. 204).

Dando continuidade ao programa de padronização de conceitos, regras e procedimentos contábeis e fiscais, para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria STN nº 564/2004, editou o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa, que estabelece os procedimentos contábeis para registro e controle da Dívida Ativa, o encaminhamento para inscrição, a movimentação dos créditos inscritos e a respectiva baixa.

Prescreve o referido manual que a Dívida Ativa, regulamentada a partir da legislação pertinente, abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas aprazadas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente alocada no Ativo.

Dentro do Ativo dos Entes Públicos são registrados créditos a favor da Fazenda Pública com prazos estabelecidos para recebimento. A Dívida Ativa constitui-se

em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança na forma da lei. Portanto, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio Ativo, contendo, inclusive, juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em Dívida Ativa.

O eventual cancelamento, por qualquer motivo, do devedor inscrito em Dívida Ativa representa extinção do crédito e, por isto, provoca diminuição na situação líquida patrimonial, relativamente à baixa do direito, que é classificada como variação patrimonial passiva independente da execução orçamentária, ou simplesmente variação passiva extraorçamentária. Da mesma forma, são classificados o registro de abatimentos, anistia ou quaisquer outros valores que representem diminuição dos valores originalmente inscritos em Dívida Ativa, mas que não decorram do efetivo recebimento.

A Dívida Ativa integra o grupamento de Contas a Receber e constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública.

4.14. Outras classificações das receitas públicas

Considerando a necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigida na Lei de Responsabilidade Fiscal, e em face da necessidade de se aprimorar o processo de forma a permitir a consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos relativos às receitas públicas, o que proporcionará maior transparência financeira, a Secretaria do Tesouro Nacional aprovou, através da Portaria STN nº 02/2007, a 4ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas, que deve ser utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O referido documento traz, no seu capítulo 13, uma série de definições para as receitas públicas, que passamos a transcrever abaixo, exatamente como se encontram ali previstas.

Receita Financeira: São as receitas decorrentes de aplicações financeiras, operações de crédito, alienação de ativos e outras.

Receita Não Financeira: São as receitas oriundas de tributos, contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, serviços e outras.

Receita Corrente Líquida: É a terminologia dada ao parâmetro destinado a estabelecer limites legais definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A Receita Corrente Líquida é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, consideradas as deduções conforme o ente União, Estado, Distrito Federal e Municípios. A metodologia para o cálculo da Receita Corrente Líquida é definida no Manual de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, quando trata do Demonstrativo da Receita Corrente Líquida.

Receita Líquida Real: É a definição dada pela Resolução do Senado Federal nº 96, de 15 de dezembro de 1989, para a receita realizada nos doze meses anteriores ao mês em que se estiver apurando, excluídas as receitas provenientes de operações de crédito e de alienação de bens. A referida Resolução dispõe sobre as operações de crédito internas e externas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização.

Receita Compartilhada: É a receita orçamentária pertencente a mais de um beneficiário, independentemente da forma de arrecadação e distribuição.

Receita Prevista, Estimada ou Orçada: É o volume de recursos, previamente estabelecido no orçamento do Ente, a ser arrecadado em um determinado exercício financeiro, de forma a melhor fixar a execução da despesa. É essencial o acompanhamento da legislação específica de cada receita, em que são determinados os elementos indispensáveis à formulação de modelos de projeção, como a base de cálculo, as alíquotas e os prazos de arrecadação.

Receita Vinculada: É a receita arrecadada com destinação específica estabelecida em dispositivos legais. A vinculação da receita torna a programação financeira menos flexível, reservando parte dos recursos disponíveis para uma determinada destinação.

Receitas Compulsórias: São receitas cujas origens encontram-se nas legislações que impõem aos particulares uma obrigação. São casos de receita compulsória: os tributos, as contribuições etc.

Receitas Facultativas: São as receitas que possuem sua origem nos atos jurídicos bilaterais, ou seja, aquelas decorrentes da vontade das pessoas. Como exemplos, temos os aluguéis (Receita Patrimonial), preços públicos etc.

Receitas Próprias: São as receitas provenientes do esforço de arrecadação de cada Órgão, isto é, receitas que o Órgão tem a competência legal de prever e arrecadar.

Receitas de Fontes Diversas: São aquelas que guardam características de transferências, mesmo que de outras esferas governamentais, como convênios, e operações de créditos, ou seja, são originárias de terceiros que, em determinados casos, terão de ser devolvidas.

Receita Líquida: É a receita resultante da diferença entre a Receita Bruta e as deduções previstas e autorizadas na legislação.

Receita de Ressarcimento: É o recebimento que representa reembolso de valores anteriormente gastos em nome de terceiros e que agora estão sendo devolvidos, geralmente resultante de procedimentos pactuados entre as partes. Reposição de custos por uma das partes envolvidas quando foram utilizados meios da outra para atingir determinado fim.

Receita de Restituição: É o recebimento resultado da devolução de recurso que estava em posse de outrem, indevidamente ou por disposição legal. A restituição pode ser motivada por fato superveniente que alterou a situação anteriormente estabelecida, criando direito a uma reintegração de valor.

Receita de Indenização: É o recebimento que resulta da compensação de prejuízo causado por terceiros, visando a reparar dano sofrido ou perda de um direito.

Receitas tributárias e direitos fundamentais

Como vimos, o Estado foi criado para atender à coletividade. Sua existência é meramente instrumental e subordinada ao interesse público. Em outras palavras, o seu fim está ligado à satisfação das necessidades públicas, sendo desprovido de interesse próprio.

Por óbvio, estas necessidades públicas requerem um conjunto imenso de recursos materiais e humanos para o seu atendimento. Já se foi o tempo em que o Estado, que nem sequer possuía uma definição clara de suas funções, se utilizava da força bruta para obter os meios necessários para existir e, raras as vezes, atender às demandas do povo. Os direitos dos particulares e os interesses privados foram muitas vezes desconsiderados numa sobreposição de um suposto interesse público e das necessidades (individuais) dos governantes.

Evoluímos muito, deixando para trás as ideias do governo individualista exercido pela força, para dar lugar ao governo democrático, fundado na lei, nos direitos individuais e coletivos. Também,

ultrapassou-se a fase do governo da irresponsabilidade financeira, que gastava desmesuradamente, sem possuir uma fonte constante e justa de recursos para arcar com as suas inúmeras e elevadas despesas. Deixou-se no passado a época em que se abusava da impressão de papel moeda como instrumento para suprir a necessidade de recursos. Prevaecem, hoje, os ideais de justiça e equilíbrio fiscal.

Vivemos em um Estado de Direito, que possui claramente definidas as suas funções e objetivos, previstos, inclusive, no próprio texto constitucional. Igualmente, as formas para atender às demandas da sociedade são regularmente dispostas em lei. Direitos e deveres do Estado encontram-se na mesma pauta dos direitos e deveres do cidadão.

Assim, neste contexto, identificamos não apenas as funções básicas do Estado, o seu dever de atender às demandas relacionadas com os Direitos Humanos Fundamentais, como também as formas para realizar e financiar estas atividades.

A tributação ganha o *status* de principal fonte de financiamento estatal.

E, se é certo dizer que os direitos mínimos necessários a uma existência digna do homem não podem ser atendidos sem os recursos necessários, é certo, também, afirmar que todos devem contribuir para o financiamento do Estado. Portanto, não se há de falar em *mínimo existencial*, *direitos sociais* ou em *direitos fundamentais* sem, necessariamente, discorrer sobre a sua principal fonte de financiamento: o Tributo.

5.1. Direitos humanos fundamentais e tributação

Existem regras que toda sociedade deverá possuir, cujo respeito se impõe irremissivelmente. Tais direitos são chamados de *essenciais* porque decorrem da própria essência do ser humano, e são considerados *fundamentais* porque estão na base da ordem social. São os *direitos humanos fundamentais*, que não podem ser negados, devendo, ao contrário, ser reconhecidos, respeitados e garantidos pelo Estado.

Esses direitos humanos fundamentais, afirma Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹ que

graças ao reconhecimento, ganham proteção. São garantidos pela ordem jurídica, pelo Estado. Isto significa passarem a gozar de coercibilidade. Sim, porque, uma vez reconhecidos, cabe ao Estado restaurá-los coercitivamente se violados, mesmo que o violador seja órgão ou agente do Estado.

1. Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 31.

Sobre a função dos direitos humanos leciona José Joaquim Gomes Canotilho² que

os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente a ingerência destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa).

O Direito Constitucional traça as feições comportamentais do Estado e da sociedade. Através de suas características poderemos identificar se estamos diante de um Estado de Direito ou de Fato, Democrático ou Totalitário, Liberal ou Autocrático. É por suas linhas que poderemos analisar a relação entre o Estado e os Direitos Humanos, tendo em vista que todo sistema jurídico deverá se conformar com as disposições constitucionais como condição de validade de suas normas.

No caso brasileiro, desde a nossa primeira Constituição republicana (1891), já estavam expressamente enumerados (exemplificativamente) os direitos fundamentais que iriam reger a sociedade brasileira. Em nossa atual carta constitucional (1988), encontramos no seu Título II – “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, os Capítulos I a IV (arts. 5º a 16), que tratam dos direitos e deveres individuais e coletivos, os direitos sociais, a nacionalidade e os direitos políticos. Por sua vez, no Título VIII – “Da Ordem Social”, encontramos matérias relativas à seguridade social, saúde, previdência e assistência social, educação, desporto, ciência e tecnologia, comunicação social, meio ambiente, família, criança e adolescente, idoso e índio. Além desta, podemos também encontrar outras normas de igual função, com aplicabilidade direta na esfera fiscal, expressamente previstas nos arts. 145 a 192 da Constituição.

Neste cenário, o Estado brasileiro aspira harmonizar os interesses individuais com os de toda a coletividade, a fim de implementar, simultânea e equilibradamente, políticas sociais com o propósito de franquear igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e desenvolvimento econômico sustentável. Possui como dever inafastável atender às demandas coletivas relativas aos direitos humanos fundamentais, fazendo-se cumprir o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana. Isto se deve especialmente ao direito constitucional, que, através da

2. Canotilho, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 373.

Constituição Federal de 1988, confere maior efetividade normativa àqueles princípios fundamentais. Influencia sobremaneira todo o ordenamento e seus subsistemas, inclusive as normas sobre os direitos humanos fundamentais e as normas de Direito Financeiro, pois, como sabemos, não é possível oferecer os primeiros sem os recursos regidos pelo segundo.

A superação do *positivismo* exacerbado, como paradigma de segurança jurídica e da tradicional interpretação normativa (pela mera subsunção de regras), permitiu, nas últimas décadas, a reafirmação dos direitos fundamentais, no que hoje se denomina de *pós-positivismo* ou *neoconstitucionalismo*, com a ascensão dos princípios (e a distinção entre estes e as regras) e a ponderação de valores, com o auxílio da teoria da argumentação,³ conduzindo à reaproximação entre o direito, a moral e a ética, ingressando na prática jurisprudencial e produzindo efeitos positivos sobre a realidade.⁴

Nesta transformação, o direito constitucional brasileiro realiza papel determinante na mudança paradigmática: a Constituição Federal de 1988 e seus princípios fundamentais passam a ter maior efetividade normativa⁵ e influenciam sobremaneira todos os demais sistemas do ordenamento jurídico.

Para financiar esta gama de deveres estatais e não cair nas limitações financeiras da escassez de recursos a que o Estado se submete, tendo de fazer escolhas entre as prestações que poderá oferecer à coletividade, o que hoje se denomina por *reserva do possível*,⁶ passa-se a requerer uma forma de financiamento constante, porém juridicamente justa. E desponta a tributação como sendo este mecanismo.

Portanto, para se garantirem o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana e atender aos preceitos dos direitos humanos fundamentais, cumpre inegável e fundamental papel o tributo.⁷

3. Vejam-se: Perelman, Chaim. *Tratado da Argumentação: a Nova Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 1996; Viehweg, Theodor. *Tópica e Jurisprudência*. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Junior. Coedição UnB/Ministério da Justiça. Brasília, 1970.

4. Barroso, Luis Roberto; Barcellos, Ana Paula de. *O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro*. *Revista Interesse Público* n. 19/2003 – Ano 5, Porto Alegre: Notadez, 2003.

5. Sobre o tema: Barroso, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990; Silva, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 1998; Ávila, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003.

6. Canotilho, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5. ed., Coimbra: Almedina, 1998, p. 469.

7. Barcellos, Ana Paula de. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002; Barcellos, Ana Paula de. *O mínimo existencial e algumas fundametações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy*, in Torres, Ricardo Lobo (org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002; Barroso, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*.

Assim, renasce o tema dos direitos humanos na tributação, rediscutindo-se os valores da justiça social como pano de fundo para a investigação da justiça fiscal. Ao mesmo tempo em que o tributo passa a ser considerado a contraprestação garantidora de toda uma gama de direitos fundamentais, coletivos e individuais, ganha também o status de *dever fundamental* inafastável, como um sinalagma ou *conditio sine qua non*.

5.2. Justiça Tributária

Atribui-se a Aristóteles⁸ o início de inúmeras ciências, especialmente aquelas de ordem social, tendo em vista que este filósofo se dedicou a todos os ramos do conhecimento, e foi o que mais precisamente desenvolveu os temas ligados à Filosofia do Direito. Lançou ele as primeiras noções de Justiça, não como valor relacionado à generalidade das relações metaindividuais, como faziam os estudiosos de sua época, mas dentro de um ponto de vista puramente jurídico, isto é, considerando as ideias de justiça e equidade como fontes inspiradoras das leis e do direito. Foi o precursor de um conceito jurídico de Justiça, enfocando-a sob o contexto da “Polis”, isto é, mencionando sua importância na estrutura da elaboração das leis e do direito, necessários à vida gregária natural do homem. Para Aristóteles, somente a estrutura da “Polis” (ou modernamente: “Estado”) é capaz de promover o bem, tendo por fim a virtude e a felicidade. Para ele o homem é um animal político, pois é levado à vida política pela própria natureza.

Tão influente foi o conceito de Justiça elaborado pelo filósofo da Grécia antiga que, ainda hoje, suas lições encontram-se em plena harmonia com os princípios de igualdade e equidade, norteadores de quase todos os ordenamentos jurídicos do mundo contemporâneo. Neste conceito há fortemente em seu conteúdo a ideia de equidade, trazendo em si uma função social na busca da dignidade do homem, conferindo a cada um o que lhe é devido. É fato a constatação de elaboração de normas constitucionais e infraconstitucionais tendo como conteúdo geral o acolhimento das noções elementares de justiça e igualdade, servindo de base para a organização do Estado e a normatização das condutas sociais.

Assim, como bem registra Paulo Nader,⁹

São Paulo: Saraiva, 2003; Torres, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais in *RDA* 177, jul./set., Rio de Janeiro, 1989.

8. Aristóteles. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Editora Martin Claret, 2002, p. 14.

9. Nader, Paulo. *Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 5. ed., 1996, p. 36.

Os filósofos que antecederam Aristóteles não chegaram a abordar o tema de justiça dentro de uma perspectiva jurídica, mas como valor relacionado à generalidade das relações interindividuais ou coletivas. Em sua *Ética* a Nicômaco, o Estagirita formulou a teorização da justiça e equidade, considerando-as sob o prisma da lei e do Direito. Tão bem elaborado o seu estudo que se pode afirmar, sem receio de erro, que muito pouco se acrescentou, até nossos dias, àquele pensamento original.

A justiça procura estabelecer a equidade, de modo que cada um deva receber o que efetivamente lhe corresponda. Nem mais, nem menos.

Pode-se falar em *justiça legal*, que regula a conduta de todos e a dos governantes em relação aos indivíduos; em *justiça distributiva*, que leva a comunidade a repartir os bens e encargos conforme a capacidade e os méritos de cada um; e em *justiça comutativa*, que preside as trocas. No seu conjunto, as três modalidades de justiça constituem o sustentáculo da vida social. É do conceito de justiça que se deduz uma primeira acepção da palavra direito, que significa o reto, o adequado, o bom e o justo.

Mas conforme Ricardo Lobo Torres¹⁰ oportunamente ressalva, “a *reflexão sobre a justiça tributária só aparece no final da Idade Média*”. O riquíssimo pensamento greco-romano sobre a justiça, de Platão e Aristóteles até Cícero, não contempla, senão incidentalmente, a questão do justo fiscal. A filosofia medieval¹¹ é que vai recorrer ao argumento de que o tributo exigido além das necessidades do príncipe representa um furto, constituindo *peccatum*, em contrapartida, o não pagamento do imposto justo. Nesse cenário, o humanismo coloca o homem no centro de suas preocupações éticas, estéticas e políticas. Permite-se, então, a discussão do tema da justiça na tributação, com a preocupação da isonomia (análise da condição dos pobres e ricos) e da redistribuição de riquezas, levando, então, a profundas mudanças sociais.

Segundo Paulo Roberto Cabral Nogueira,¹² o estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes

10. Torres, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária in* Schoueri, Luis Eduardo (Coord.) *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 173.

11. Situada no período que vai do Helenismo (sécs. IV-V) até o Renascimento e o início do pensamento moderno (final do séc. XV e séc. XVI), concentrado entre os séculos XII e XIV, tempo do surgimento e desenvolvimento da Escolástica (sécs. XI-XII), deixa para trás o estigma da “Idade das Trevas”, período de obscurantismo e ideias retrógradas, marcados pelo atraso econômico e político do feudalismo, pelas guerras religiosas, teve grande produção filosófica com a criação das universidades (séc. XIII) em consequência do grande desenvolvimento das escolas ligadas às abadias e catedrais e o surgimento do humanismo (Marcondes, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000, p. 103).

12. Nogueira, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 7-8.

transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela colônia por meio do aumento da derrama.

O direito tributário que conhecemos hoje é fruto de uma longa evolução, em que, inicialmente, o Estado não conhecia qualquer limitação, atingindo seu ápice no absolutismo monárquico, já que no campo das imposições fiscais se exercia desregradamente, na busca de recursos para seus confortos, luxos, ostentações, ou seja, para a realização de interesses de um Estado que era apenas um instrumento de realização pessoal dos próprios governantes. Finalmente, após várias lutas, revoltas e revoluções, alterou-se a história da humanidade, com a consequente mudança do sistema de tributação, hoje estruturado com base no Estado Constitucional de Direito.

Afirma Ricardo Lobo Torres¹³ que, com o advento do Estado de Direito Fiscal (que cultiva a igualdade e a legalidade, onde o poder tributário já nasce limitado pela liberdade), estreitam-se as relações entre a liberdade e o tributo. Nas suas palavras

o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade. O imposto adquire dimensão de coisa pública e nele o Estado passa a encontrar a sua fonte de financiamento, permitindo que os agentes econômicos ampliem a riqueza suscetível de tributação.

Segundo o mestre alemão Klaus Tipke¹⁴

o moderno direito tributário está concebido com uma dupla finalidade, já que não se destina, exclusivamente, à obtenção de recursos. Ao mesmo tempo, procura dirigir a economia e a redistribuição de renda. (...) A Teoria da Justiça ou Ética é um ramo da filosofia, também da Filosofia Política, assim como da Filosofia do Direito e do Estado. A Ética é a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça e do comportamento justo. Ainda que na literatura os conceitos de "Ética" e "Moral" sejam frequentemente usados como sinônimos, nós entendemos como "Ética" a teoria do comportamento justo, e como "Moral" o comportamento ou agir segundo essa teoria. O legislador, que observa a teoria do Direito Tributário justo,

13. Torres, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3.

14. Tipke, Klaus. La Ordenanza Tributária Alemana de 1977. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 14, p. 360, *apud* Botelho, Werther. *Da Tributação e Sua Destinação*, Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 37.

demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária. O cidadão, que paga impostos segundo leis tributárias justas, demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária.

De fato, inúmeros autores refletiram e discorreram sobre a justiça, cada qual contribuindo de forma particular e construtiva para a formação contemporânea deste conceito na seara jurídica. Desde Hans Kelsen,¹⁵ passando por Chaïm Perelman,¹⁶ John Rawls,¹⁷ Jürgen Habermas,¹⁸ Michael Walzer,¹⁹ dentre outros, até chegarmos a estudar as ideias de Robert Alexy²⁰ e Ronald Dworkin.²¹

Robert Alexy²² propõe a construção de uma teoria jurídica dos direitos fundamentais mais concreta e pragmática que os demais autores, através da efetividade e aplicabilidade das normas constitucionais, com o aprimoramento de mecanismos de solução de conflitos entre princípios jurídicos (diferenciação entre regras e princípios e a utilização da ponderação), tendo no princípio da dignidade da pessoa humana o pilar central da teoria, acompanhado dos princípios da igualdade, da separação de poderes e do legislador democrático na efetivação da justiça.

Mas é com Ronald Dworkin²³ que encontramos uma fundamentação mais consistente acerca de justiça e direitos humanos, porque propõe o reconhecimento moral e efetivo destes direitos, devidamente perfilhados em sociedade, cujos integrantes deveriam ser tratados com igual respeito e consideração (*"equal protection"*). Para ele, os direitos decorrentes de princípios morais (*"arguments of principles"*) seriam fundamentais por assegurarem uma esfera de liberdades inalienáveis do indivíduo, incluindo-se os direitos individuais, políticos, sociais, econômicos e culturais, prescindindo de reconhecimento legislativo e com eficácia plena através do Poder Judiciário. Contudo não se poderia exigir do Estado uma plena e absoluta garantia à liberdade pessoal, pois se devem reconhecer como legítimas as medidas utilitaristas que o Poder Público adota para tornar melhor a vida em sociedade.

15. Kelsen, Hans. *O que é Justiça?* São Paulo: Martins Fontes, 1998; *A Democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 1993; *O Problema da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

16. Perelman, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

17. Rawls, John. *Uma Teoria da Justiça* (trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves). São Paulo: Martins Fontes, 1997.

18. Habermas, Jürgen. *Democracia e Direito: entre Facticidade e Validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

19. Walzer, Michael. *Spheres of Justice – A Defense of Pluralism and Equality*. New York: Basic Book, 1983.

20. Alexy, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

21. Dworkin, Ronald. *Takin Rights Seriously*. Cambridge: Massachussets: Harvard University Press, 1978.

22. Alexy, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

23. Dworkin, Ronald. *Takin Rights Seriously*. Cambridge: Massachussets: Harvard University Press, 1978.

Assim, identificamos uma nova preocupação no Direito Tributário: a realização da justiça fiscal. Este ramo do Direito deixa de ser um mero estatuto protetivo do contribuinte para ganhar vida no debate dos direitos humanos. Porém, não deixa de ser um eficaz instrumento do Estado a fazer frente às suas necessidades financeiras, como também colabora na redistribuição de riquezas e na realização da justiça social, com respeito à dignidade da pessoa humana e à manutenção do equilíbrio econômico e da prosperidade.

5.3. O dever fundamental de pagar tributos

Ora, se há um direito, deve haver também um dever. Se existe liberdade, haverá um custo para usufruí-la. Se o Estado tem como função oferecer à coletividade uma gama de bens e serviços, estes devem possuir uma fonte de financiamento.

O dever fundamental de pagar tributos²⁴ consubstancia-se pela realização dos princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade, como expressões constitucionais de uma *ética fiscal pública*.

O tributo ideal volta a ser concebido como aquele cobrado na justa medida da proporcionalidade, respeitando-se as diferenças e semelhanças entre os contribuintes, a sua capacidade contributiva, o mínimo necessário existencial²⁵ e o máximo confiscatório, além de outras tantas parametrizações impostas,²⁶ mormente as de foro constitucional.

E tudo isto deve ser devidamente apreciado sem perder de vista a premente necessidade da manutenção da estabilidade normativa, pelo respeito à segurança nas relações jurídicas, elemento essencial para a vida em qualquer sociedade. Isto porque em toda sociedade há de haver regras de convivência, sem as quais o homem, titular destes direitos, não sobreviveria pacífica e harmonicamente.

E, particularmente no Brasil, com uma economia historicamente instável e uma sociedade repleta de desigualdades, submetida a um sistema tributário voraz e complexo, muitas vezes considerado injusto e desestimulador ao empreendedorismo, o Estado, cada vez mais, deve, com o devido equilíbrio e respeito à segurança jurídica nas relações fiscais, buscar não somente recursos para o cumprimento de

24. Abraham, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 57-86; José, Casalta-Nabais. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

25. Torres, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 121-175; 270 e 376.

26. Machado, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 91-98.

suas atribuições primárias, mas, principalmente, promover o desenvolvimento social e a redistribuição de riquezas, com a consecução da almejada, porém quase utópica, *justiça fiscal*.

Se o tributo, na atualidade, passa a ser visto como o “*preço da liberdade*”²⁷ – custo este originário do pacto social firmado entre o cidadão e o Estado (e cidadãos entre si), em que o primeiro cede parcela do seu patrimônio (originário do capital ou trabalho), em favor do segundo, que lhe fornecerá bens e serviços para uma existência digna e satisfatória em sociedade – é certo que haverá normas regulando nesta relação, onde direitos e obrigações são devidamente estipulados para cada uma das partes. De um lado, direitos fundamentais e individuais do cidadão na proteção da sua liberdade do trabalho, da propriedade privada e dignidade da pessoa humana; de outro, regras e princípios que configuram todo um sistema fiscal, permitindo estabelecer mecanismos funcionais e eficientes para realizar a função arrecadatória estatal.

Lembra José Casalta Nabais²⁸ “que o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea”. Segundo o autor português, isto ocorre porque “como forma histórica de solução da relação de tensão entre o poder, não se podia deixar de conferir dominância à luta pelo direito, expressa na afirmação específica das posições jurídicas activas dos particulares face ao(s) poder(es), e o que levou a dar primazia quase absoluta à reivindicação da noção de direitos subjectivos públicos (...) se tratou tão só de dar prioridade à liberdade (individual) sobre a responsabilidade (comunitária), o que se impõe, uma vez que esta pressupõe, não só em termos temporais mas também em termos materiais, a liberdade, que assim constitui um *prius* que dispõe de primazia lógica, ontológica, ética e política face à responsabilidade”.

Assim, o dever fundamental de todo cidadão de pagar tributos é um dever em favor de si mesmo, como cidadão contribuinte e elemento integrante de uma coletividade que lhe oferece toda uma estrutura para conduzir sua vida e sobrevivência com harmonia, liberdade e satisfação. O dever de pagar tributos é o preço deste sistema.

27. Expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres (A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. in Schoueri, Luis Eduardo (Coord). *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 432), citando Buchanan, James M. em *The Limits of Liberty* (Chicago, The University of Chicago Press, 1975, p. 112), que fala em *Liberty Tax*, para significar que o tributo implica sempre perda de uma parcela de liberdade (“*one degree of freedom is lost*”) e Kirchhof, Paul, *Besteuerung und Eigentum* (WDStRL 39: 233, 1981): “O direito fundamental do proprietário não protege a propriedade contra a tributação, mas assegura a liberdade do proprietário no Estado Fiscal”.

28. Nabais, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 15-16.

Percebe-se nas constituições contemporâneas que concretizaram, a partir do final do século XVIII, o espírito de luta contra a opressão dos governantes que se encontravam no poder e o exerciam de forma absoluta, tendo na supremacia do Direito, espelhada no primado da Constituição, a busca da instituição de um governo não arbitrário e limitado pelo respeito devido aos direitos do Homem.²⁹

Todas elas, desde as primeiras (americana e francesa), enunciavam Declarações de Direitos. O mesmo ocorreu com as brasileiras, em que as duas primeiras traziam apenas as liberdades públicas, sendo, a partir de 1934, introduzidos também os direitos sociais e econômicos e, finalmente, na Constituição atual de 1988, inserem-se os direitos de solidariedade. Mas o ponto importante é que não há um rol explícito ou uma sistematização dos *deveres* fundamentais do cidadão, simetricamente como ocorre com os *direitos* fundamentais. Assim, temos no Capítulo I do Título II da Constituição Federal de 1988 a proclamação “*Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos*”. Entretanto, em raros momentos encontramos expressamente normas que atribuem deveres objetivos aos cidadãos, senão apenas aqueles deveres de votar e servir à justiça eleitoral (art. 14), de prestar o serviço militar (art. 143), de defender e proteger o meio ambiente (art. 225), de proteger e amparar a criança e o idoso (arts. 227 e 229) e de compor o tribunal do júri, quando assim convocado (art. 5º, XXXVIII).

José Afonso da Silva³⁰ nos relata que “os conservadores da Constituinte clamaram mais pelos deveres que pelos direitos. Sempre reclamaram que a Constituição só estava outorgando direitos e perguntavam onde estariam os deveres? Postulavam até que se introduzissem aí deveres individuais e coletivos. Não era isso que queriam, mas uma declaração constitucional de deveres, que se impusessem ao povo. Os deveres decorrem destes na medida em que cada titular de direitos individuais tem o dever de reconhecer e respeitar igual do outro, bem como o dever de comportar-se, nas relações inter-humanas, com postura democrática, compreendendo que a dignidade da pessoa humana do próximo deve ser exaltada com a sua própria”.

Entendemos que a concreção destes deveres fundamentais dar-se-ia não pela consideração de uma categoria autônoma de normas, mas sim através de deveres correlatos a direitos, vale dizer, pelo respeito aos direitos fundamentais dos homens pelos próprios homens e pelo Estado, assim como pela implementação de todos os comandos de solidariedade, expressamente arrolados na Constituição Federal, tais como aqueles encontrados no art. 1º, que ao fundamentar o Estado Democrático de

29. Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 1-3.

30. Silva, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 192.

Direito brasileiro o faz com base, dentre outros princípios, na dignidade da pessoa humana.

Ora, a realização dos ideais sintetizados pela leitura do preâmbulo da nossa atual Carta Constitucional pode-se dar tanto pela atuação individual dos cidadãos, motivada por um espírito humano de solidariedade e coletividade, como também, e principalmente, pela atuação do Estado na realização do seu múnus. Entretanto, depender da bondade e solidariedade inatas ao ser humano na construção de uma sociedade justa pode ser algo utópico e remoto.

Portanto, dependemos da atividade fiscal como fonte de recursos para tal mister, concluindo-se que a obrigação de todos os indivíduos de pagar tributos – dentro dos limites de sua capacidade contributiva – passa a ser considerada um dever fundamental.

E, no campo tributário, este dever fundamental origina-se na Constituição Federal, como uma correspondência aos direitos fundamentais, mas, sobretudo, pela realização da capacidade contributiva,³¹ juntamente com a imperiosa necessidade de realização dos princípios da dignidade da pessoa humana, da função social e da solidariedade como mandamentos norteadores de uma ética tributária.

O dever de pagar impostos, afirma Tipke,³² *é um dever fundamental*, pois

o imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade.

Tributo, para Ricardo Lobo Torres

é o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. O dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao

31. Sobre o tema da capacidade contributiva, a bibliografia recomendada é a obra premiada pela Academia Brasileira de Direito Tributário como “livro do ano”, de José Marcos Domingues de Oliveira, intitulada: *Direito Tributário e Capacidade Contributiva*. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

32. Tipke, Klaus; Yamashita, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p.15.

mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. Mas direitos e deveres fundamentais não se confundem, em absoluto, pois a liberdade que se transforma em dever perde o seu *status negativus*. O dever fundamental integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico: gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos; para o contribuinte cria o direito de exigir os ditos serviços públicos.³³

Os deveres fundamentais, de natureza não tributária, segundo o referido autor, constituem um mínimo no Estado de Direito e

são substituídos pelo tributo, que é justamente a prestação pecuniária que garante a subsistência dos direitos fundamentais. As prestações *in labore* (serviço militar, júri e serviço eleitoral) se aproximam dos tributos porque, sendo ambos deveres fundamentais, nascem limitados pela liberdade individual e se destinam a garantir a liberdade. Essa identidade de natureza leva à possibilidade de substituição das prestações *in labore* pelo tributo: o Estado Fiscal oferece justamente a vantagem de garantir a liberdade do cidadão em seu grau máximo, através da substituição dos serviços obrigatórios pelo tributo, que permite a contratação dos profissionais encarregados da defesa militar e da aplicação da justiça.³⁴

Diante do exposto, não há como refutar a conclusão de que para sustentar pragmaticamente o pacto social e o direito fundamental à liberdade e dignidade da pessoa humana, existirá também um ônus. E tal preço estaria baseado no *dever jurídico fundamental de pagar tributos*.

5.4. Sistema Tributário Nacional

Se estamos analisando os tributos como principal fonte de receita pública, não podemos deixar de discorrer sobre como estes surgiram e se desenvolveram, no Brasil, as suas diversas espécies ao longo da história e como hoje estão dispostos no sistema tributário nacional.

No Brasil, primeiro no **Período Colonial**, fase histórica da exploração portuguesa, predominava a corrupção, os privilégios, a sonegação e o contrabando e, especialmente, da exploração fiscal da metrópole sobre a sua colônia, não havia um sistema tributário organizado. Os tributos impostos pela metrópole abrangiam

33. Torres, Ricardo Lobo. Sistemas Constitucionais Tributários. In Baleeiro, Aliomar (Org.). *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, t. II, v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 186.

34. Ibidem., p. 688-690.

a *vintena* sobre a exploração do pau-brasil, especiarias e pescado, os direitos de portagem nos rios, as quintas (20%) de ouro, prata e pedras preciosas, e os dízimos (10%) das colheitas e do comércio com o exterior.³⁵

A partir da transferência da **Família Real** para o Brasil, em 1808, ocorreram algumas alterações na cobrança de impostos. A abertura dos portos provocou a instituição do *Imposto sobre Importações* (Carta Régia de 28/01/1808), a criação do *imposto do selo* (Alvará de 17 de junho de 1809) e a regulamentação do *Imposto Predial*, com a alíquota de 10% sobre o valor locativo denominado de *décima urbana*.³⁶ Além destes, havia ainda a *Contribuição de Polícia* (Decreto de 13 de maio de 1809), a *Pensão para a Capela Imperial* (Alvará de 20 de agosto de 1808), o *imposto de sisa*, onerando em 10% toda compra e venda de imóveis (Alvará de 3 de junho de 1809), a *meia sisa dos escravos*, tributando em 5% toda venda de escravos (Alvará de 3 de junho de 1809), a *Décima sobre legados e heranças* (Alvará de 17 de junho de 1809).³⁷ Surgem, ainda, na época do Governo-Geral, outros tributos, como a *finta* para custear as obras, a *derrama* (imposto derramado sobre todos) que incidia na proporção de 20% sobre o ouro, a *barcagem* que incidia sobre a passagem nos rios e a *redízima*, que era a dízima sobre a dízima já cobrada.³⁸

Com a **Proclamação da República** no Brasil, em 1889, o sistema tributário passa a estar definido na **Constituição Federal de 1891**, podendo-se, a partir daquela Carta, dizer que o Brasil ganha um sistema tributário, contendo inclusive limitações ao poder de tributar e repartição de competências tributárias entre a União, os Estados e Municípios. Somente em 1922 criou-se, pela primeira vez no Brasil, o Imposto de Renda. Ressalte-se que, até a década de 1930, o imposto de importação era a principal forma de arrecadação da União (cerca de 50% das receitas), enquanto os tributos sobre o consumo nem sequer chegavam a 10% da arrecadação total, o que só se modificou com o desenvolvimento industrial, no Brasil, em décadas posteriores. O mesmo se dava quanto aos tributos estaduais, que tinham na tributação sobre a exportação (tanto para o exterior quanto para as operações interestaduais) a sua maior fonte, seguida da tributação sobre a transmissão de propriedade e sobre indústrias e profissões.

35. Secretaria da Receita Federal. *Um perfil da Administração Tributária*. Resp. Andréa Teixeira Lemgruber. Brasília: Escola da Administração Fazendária, 1995, p. 9.

36. Secretaria da Receita Federal. Op. cit., p. 9.

37. Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário*: Sistema Tributário da Constituição de 1969, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 33.

38. Oliveira, Regis Fernandes. Op. cit., p. 67-77.

A **Constituição Federal de 1934** estabeleceu grandes modificações no sistema tributário da época, especialmente quanto à repartição de receitas entre os vários entes federativos. Os estados ganharam a competência privativa para o imposto sobre vendas e consignações (o ICMS de hoje), perdendo, todavia, a competência sobre o imposto sobre exportações nas transações interestaduais.

Já a **Constituição de 1937** não realizou grandes modificações na tributação brasileira. Manteve no seu texto a estrutura anterior.

Também não apresentou relevantes mudanças a **Constituição de 1946**, senão para atribuir maior competência aos Municípios, concedendo-lhes o imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões, este que pertencia até então aos Estados. Além disso, passam também a receber 10% da arrecadação do imposto de renda pela União. Na realidade, esta Constituição alterou a estrutura de distribuição de rendas entre os entes federativos, dando origem ao sistema de transferências de recursos tributários.

O fato é que cada uma das Constituições brasileiras dispôs sobre o sistema tributário, atendendo aos interesses do poder de cada momento.³⁹ Afinal, aqueles que detêm o poder circunstancial estabelecem as regras do Direito que lhes melhor convier. Assim foi na transição entre o Império e a República, nas alternâncias de regimes democráticos e autoritários do século XX e, igualmente, na passagem do regime militar para a Nova República, com a Constituição Federal de 1988.

Momento histórico brasileiro relevante para a tributação se deu no **Regime Militar**, instaurado em 1964, quando se realiza uma Reforma Tributária em 1965,

39. Esta evolução pode assim ser sintetizada: em 1823, Dom Pedro I convocou uma Assembleia para redigir a nossa primeira Constituição, cujos integrantes originais foram logo substituídos por pessoas da sua confiança e influência – já que aqueles, de maneira autônoma e independente, pretendiam restringir os poderes do imperador soberano, resultando numa Constituição outorgada em 25 de março de 1824 que, embora baseada nos ideais do liberalismo da época, restou influenciada pela elite latifundiária. A Constituição de 1891, primeira Carta brasileira republicana, foi inspirada na Constituição norte-americana, por influência de seus principais idealizadores, Prudente de Moraes e Rui Barbosa, contendo o modelo federalista e descentralizador de poder, com a separação e independência dos três poderes e a abolição do “Poder Moderador”, símbolo da monarquia que deixava, então, de existir. Em 1930, Getúlio Vargas havia se comprometido a convocar uma Assembleia Constituinte, mas isto só ocorreu após a pressão do Estado de São Paulo em 1932, dando ensejo à Carta de 1934, de natureza democrática. Com o golpe de Getúlio Vargas em 1937, foi imposta uma nova Constituição, baseada no diploma autoritário da Polónia. Em 1946, com a derrocada dos regimes nazistas e fascistas, o ditador Vargas foi deposto e, em 18 de setembro de 1946, promulgou-se uma Constituição pautada nos ideais democráticos do pós-guerra. Mas em 1964, com o retorno do regime ditatorial pelos militares, outorgou-se, em 15 de março de 1967, uma Constituição a legitimar as pretensões dos governantes do momento. Finalmente, em 1988, o fantasma do regime militar e o espírito libertário dos representantes eleitos indiretamente dão ensejo à criação de uma Constituição que acabou denominada de “Carta Cidadã”, repleta de direitos sociais e garantias fundamentais, porém economicamente dirigente e excessivamente protecionista do capital nacional como agente soberano do desenvolvimento.

através da Emenda Constitucional nº 18/1965, com o objetivo de obter maiores recursos financeiros para o Estado. Naquele período foi instituído, em 1966, o Código Tributário Nacional, que subsiste até hoje por recepção constitucional.⁴⁰

A **Constituição Federal de 1988** representou a consolidação da redemocratização do Estado brasileiro. Após 20 anos de ditadura militar, a nossa sociedade encontrava-se sufocada pelo regime autoritário, acirrando-se os ânimos para urgentes mudanças, não apenas quanto ao regime político. De uma maneira superficial, podemos dizer que a Constituição Federal de 1988 ofereceu uma vasta gama de direitos fundamentais individuais e coletivos; aboliu a censura e outros cerceamentos das liberdades; reduziu sobremaneira o poder individual do Executivo e, inversamente, fortaleceu os Poderes Legislativo e Judiciário, dentro do jogo de equilíbrio democrático de poderes; manteve o regime presidencialista (submetido a plebiscito em 1993) e a república federativa; fortaleceu também os Estados e Municípios; e, finalmente, reconstituiu o **sistema tributário nacional**, com a redistribuição de tributos entre os entes federativos e a respectiva repartição de receitas financeiras, solidificando a autonomia dos Estados e Municípios, atenuando os desequilíbrios regionais e ampliando os direitos e as garantias dos contribuintes. Igualmente, impôs maiores limitações ao poder de tributar estatal, estendendo à seara fiscal os valores de segurança jurídica, de liberdade e de igualdade, necessários para a efetiva realização da almejada justiça social, dentro de um Estado Democrático de Direito que naquele momento ressurgia.

Sob a ótica arrecadatória, a estrutura tributária instituída a partir da Constituição Federal de 1988 gerou um incremento significativo na arrecadação. No ano de 1989, a carga tributária brasileira representava cerca de 22% do PIB nacional, passando a atingir o montante de 29,5% em 1990. E, após inúmeras emendas constitucionais em matéria tributária que se sucederam, por mais de vinte anos de vigência da Carta, este percentual ultrapassa os 35% do Produto Interno Bruto.⁴¹

40. Oliveira, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 78.

41. Interessante relatar neste quadro evolutivo que, no ano de 1947, a carga tributária brasileira era de quase 14% do PIB e, em 1965, estava em 19% do PIB. Já em 1970, com a explosão do crescimento da economia brasileira, a carga chegou a 26% do PIB. Em 1986, a carga tributária brasileira estava situada em 26,2% do PIB. Em função da votação do texto da Constituição de 1988, houve um arrefecimento da força arrecadatória, resultando na diminuição da carga tributária para 22,4% do PIB. Porém, após dois anos, a carga tributária já chegava a atingir o patamar de 28,8% do PIB. Importante ressaltar que estes valores não podem ser comparados nominalmente, já que diversas variáveis são relevantes para se chegar a conclusões. Apenas para citar algumas, temos as mudanças nas metodologias de cálculo do PIB, o crescimento da economia brasileira, as variações do tamanho do Estado, a quantidade de bens e serviços que se oferece à sociedade etc., tudo conforme indicam os estudos feitos pelos institutos de estatísticas oficiais brasileiros (IBGE, IPEA, SRF).

O sistema tributário da Constituição Federal de 1988 pode ser dividido em quatro partes: a) *Sistema Tributário Nacional* propriamente dito (arts. 145 a 149), que institui a estrutura de tributação, as espécies tributárias, o modo de incidência, as competências etc.; b) *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (arts. 150 a 152), que estabelece os princípios tributários garantidores dos direitos do contribuinte e cria as imunidades tributárias; c) *Distribuição de Competências Tributárias* (arts. 153 a 156 e 195, CF), que atribui à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição de impostos e contribuições e; d) *Repartição das Receitas Tributárias* (arts. 157 a 162), que dispõe sobre a participação que cada ente federativo terá no produto da arrecadação.

Apesar de encontrarmos na doutrina diversas classificações⁴² diferentes a respeito das espécies de tributos no nosso ordenamento jurídico (inclusive aquela classificação definida pelo STF⁴³), a Constituição Federal de 1988 trouxe-nos quatro espécies de tributos,⁴⁴ a saber: os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios e as contribuições (incluindo-se no conceito as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico, as de categorias profissionais e econômicas, as de melhoria e as de iluminação pública), que a partir de agora passamos a analisar individualmente.

42. Há quem entenda ser *bipartida* (impostos e taxas), *tripartida* (impostos, taxas e contribuições de melhoria), *quadripartida* (impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimo compulsório), *quinquipartida* (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições parafiscais).

43. No Recurso Extraordinário 138.284-CE, de 01/07/1992, o Ministro Carlos Velloso organizou os tributos do nosso sistema tributário da seguinte maneira: impostos (CF/88, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); taxas (CF/88, art. 145, II); contribuições, que podem ser: contribuições de melhoria (CF/88, art. 145, III), contribuições sociais de seguridade social (CF/88, arts. 149 e 195, I, II, III e 195, § 4º), contribuições sociais gerais (FGTS, Salário-Educação, Sesi, Senai, Sesc etc.); contribuições de intervenção no domínio econômico (CF/88, art. 149); contribuições de categorias profissionais e econômicas (CF/88, art. 149) e empréstimos compulsórios (CF/88, art. 148).

44. O Código Tributário Nacional define o tributo no seu art. 3º, ao afirmar ser 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. E, ainda, ressalva que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, e a destinação legal do produto da sua arrecadação. Sob a ótica do Código Tributário Nacional, podemos extrair as seguintes ideias: a) *prestação pecuniária*: de dinheiro ou em bens; b) *prestação compulsória*: obrigatória, posto ser originária da lei (e não da vontade) e do poder soberano do Estado em criar normas tributárias, limitado pelos direitos humanos e pelos princípios constitucionais tributários; c) *não tem natureza de penalidade*: não podendo ser utilizado como sanção, ou seja, meio de coibir atos ilícitos ou a antijuridicidades; d) *instituído em lei*: refere-se ao princípio da legalidade (art. 150, I, CF/88), em que a norma deve ser originada do Poder Legislativo, prevendo expressamente a hipótese de incidência (fato gerador), a alíquota e suas modificações, a base de cálculo e suas modificações, as infrações, as hipóteses de exclusão, suspensão ou extinção; e) *cobrança vinculada*: tendo em vista a natureza da atuação dos agentes públicos, que possuem o poder-dever de agir.

5.5. Impostos

Os impostos são tributos **não vinculados**, ou seja, o seu fato gerador independe de uma atuação estatal específica para com o respectivo contribuinte. Esta característica faz com que o produto da arrecadação dos impostos ingresse nos cofres públicos sem que haja uma contraprestação estatal correlacionada com a sua cobrança, podendo o Estado aplicar os recursos – após as transferências tributárias⁴⁵ – em qualquer das suas despesas gerais, seja na educação, na segurança, na limpeza pública, nos hospitais etc., tudo conforme sua programação orçamentária.

Assim, os impostos geram uma arrecadação “não afetada”, não estando atrelados à ideia de custo-benefício específico que os tributos vinculados possuem (taxas e contribuições). Por decorrência, este tributo terá na capacidade contributiva o principal parâmetro para a sua instituição e cobrança.

Como o próprio Superior Tribunal de Justiça afirmou no acórdão do Recurso Especial nº 478.958-PR em 24/06/2003,⁴⁶ o “Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos”. Isto não quer dizer, entretanto, que o Estado está desobrigado a oferecer bens e serviços para a coletividade com o produto dos recursos arrecadados pelos impostos. Muito pelo contrário, os recursos financeiros originários dos impostos devem, ontologicamente, financiar as despesas públicas do Estado. O que não se pode é exigir deste uma atividade específica por decorrência do pagamento de imposto.

Aspecto importante a ser identificado nos impostos para efeito de considerá-los como importante fonte de receita pública é a sua natureza: se fiscal ou extrafiscal. Isto porque a primeira relaciona-se com a sua função arrecadatória, ao passo que a segunda refere-se a uma função regulatória. Não existe tributo neutro, sendo

45. A Constituição Federal de 1988 determina a repartição das receitas tributárias, nos arts. 157 ao 162.

46. STJ – REsp nº 478.958-PR – Ministro Luiz Fux – DJ 04/08/2003 p. 237 – Tributário – Contribuinte do IPTU – Contraprestação do Estado ao recolhimento do imposto – Inexistência de previsão legal – Conceitos de contribuinte e consumidor – Equiparação – Impossibilidade – Código de Defesa do Consumidor – Inaplicabilidade *in casu*. 1. Os impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte. 2. Consectariamente, o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação das verbas públicas. 3. A relação de consumo não guarda semelhança com a relação tributária, ao revés, dela se distancia, pela constante supremacia do interesse coletivo, nem sempre encontrando nas relações de consumo. 4. O Estado no exercício do *jus imperii* que encerra o Poder Tributário subsume-se às normas de Direito Público, constitucionais, complementares e até ordinárias, mas de feição jurídica diversa da do Código de Defesa do Consumidor. Sob esse ângulo, o CTN é *lex specialis* e derroga a *lex generalis* que é o CDC. 5. Recurso Especial desprovido.

certo que todos eles contemplam uma função primária e outra secundária, cumulativamente. Assim, existem os tributos concebidos essencialmente para arrecadar (mas que, indiretamente, causarão um efeito extrafiscal) e existem os tributos destinados a regular (mas que, da mesma forma, causarão um efeito arrecadatório). Como fonte de receita pública, importa analisarmos aqueles que possuem uma função primária arrecadatória, sem deixar de identificar aqueles outros que são extrafiscais, e que geram, por consequência e efeito indireto, uma arrecadação para os cofres públicos, ainda que de menor relevância orçamentária.

O sistema tributário nacional possui, hoje, **doze impostos**, distribuídos privativamente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A União Federal possui seis deles:⁴⁷ o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Os Estados e o Distrito Federal possuem três deles:⁴⁸ O Imposto de Transmissão de Bens e Direitos (ITD), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Os Municípios possuem três deles:⁴⁹ O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana (IPTU).

Além destes, ainda é possível identificarmos a *competência residual* da União para criar, mediante lei complementar, *outros impostos* além dos previstos no art. 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo similar aos demais impostos previstos na Constituição.⁵⁰ Outrossim, a União poderá instituir os chamados *impostos extraordinários* quando da iminência ou no caso de guerra externa.⁵¹ Finalmente, poderá ainda ser criado pela União o Imposto sobre Grandes Fortunas, através de Lei Complementar.⁵²

O **Imposto de Importação (II)** é um tributo de competência federal, que tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (art. 19, CTN),⁵³ regulado pelo Decreto nº 6.759//2009 (Regulamento Aduaneiro).

47. Constituição Federal de 1988 – art. 153.

48. Constituição Federal de 1988 – art. 155.

49. Constituição Federal de 1988 – art. 156.

50. Constituição Federal de 1988 – art. 154, inciso I.

51. Constituição Federal de 1988 – art. 154, inciso II.

52. Constituição Federal de 1988 – art. 153, inciso VII.

53. Para se configurar o fato gerador deste imposto, é necessário verificar a realização de uma importação, destinando-se o produto estrangeiro a integrar definitivamente a economia nacional. Não é a mera entrada física da mercadoria, nem o regular trânsito de produtos estrangeiros destinados a outros países a hipótese

Este imposto possui tanto a função fiscal, arrecadando recursos para os cofres públicos, como também e principalmente uma função extrafiscal, sendo um dos principais instrumentos regulatórios que temos em nosso sistema tributário, voltado para a proteção e fomento da economia interna e equilíbrio da balança comercial.

O **Imposto de Exportação (IE)** é um tributo de competência federal, e tem como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional (art. 23, CTN), sendo também regulado pelo Decreto nº 6.759//2009 (Regulamento Aduaneiro).

Igualmente ao Imposto de Importação, esta exação possui uma função extrafiscal, especialmente para instrumentalizar a proteção do mercado local. Assim, ensina Hugo de Brito Machado⁵⁴ que o Imposto de Exportação

deve ser utilizado para inibir as exportações, quando isto seja necessário para evitar o desabastecimento do mercado interno. É incompativelmente melhor que a proibição pura e simples da exportação do produto, pois permite, com o ajustamento das alíquotas, que o preço do produto, no mercado nacional, não seja aviltado. O adquirente no território nacional terá apenas o diferencial de preço que o imposto representa, pois ao produtor restará sempre a opção de exportar.

Em termos de arrecadação, trata-se de um tributo de baixa relevância financeira, já que em poucos casos está estabelecida a sua incidência, uma vez que a sua cobrança tornaria os produtos brasileiros mais caros no mercado internacional, retirando a sua competitividade.

Igualmente ao IOF, o Código Tributário Nacional especificou, em seu art. 28, que a sua receita líquida se destinaria à formação de reservas monetárias. Entretanto, este dispositivo é considerado como não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, diante do teor do inciso VI do seu art. 167, que veda 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.

O **Imposto de Renda (IR)** é um tributo de competência da União, e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN). Caracteriza-se como um tributo de função eminentemente arrecadatória.

de incidência deste tributo. Neste sentido, firmou o entendimento da nossa Suprema Corte, ao afirmar que o registro da declaração de importação é que constitui o aspecto temporal da hipótese de incidência.

54. Machado, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 74.

Entretanto, não podemos deixar de mencionar a sua função extrafiscal, como instrumento de redistribuição de riquezas. Neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins⁵⁵ bem assevera que “o imposto sobre a renda é tido como aquele capaz de aplicar uma política de redistribuição de riquezas e de justiça tributária”.

O **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, também de competência federal, tem o seu fato gerador vinculado não somente à saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, mas também nos casos de desembaraço aduaneiro e na arrematação de produtos apreendidos e levados a leilão (art. 46, CTN).

Possui uma função fiscal, na medida em que detém papel relevante no orçamento da União (e, respectivamente, para os Estados, Municípios e do Distrito Federal, após a sua redistribuição). Porém, é dotado de função extrafiscal por duas razões. Primeiro, permite estimular ou restringir a produção e o consumo de bens industrializados, uma vez que a Constituição excepciona os princípios da legalidade e da anterioridade, conferindo à União, através da manipulação da carga fiscal deste imposto, a agilidade e a flexibilidade necessárias para interferir no mercado de consumo. Segundo, constitui um tributo seletivo, cuja carga fiscal variará em função da essencialidade do produto.

Para Ricardo Lobo Torres

a finalidade extrafiscal do IPI às vezes pode justificar as discriminações, já para combater consumos nocivos, já para incentivar o crescimento das atividades de produção de certas mercadorias. Nos Estados Unidos, tornou-se célebre o debate sobre a discriminação entre a manteiga e a margarina, que culminou com as decisões da Suprema Corte favoráveis à tributação mais elevada da margarina.⁵⁶

O **Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)**, de competência federal, tem seu fato gerador incidente nas operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores (art. 63, CTN). Não obstante ter sua importância na arrecadação, na medida em que o Brasil detém uma movimentação financeira considerável, trata-se de um tributo eminentemente extrafiscal, dotado de mecanismos reguladores relacionados com a política financeira e monetária.

Entretanto, apesar da sua função extrafiscal, o IOF acaba por se tornar uma fonte de receitas públicas relevante, já que incide sobre as movimentações

55. Martins, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2. ed., São Paulo: LTr, 1998, p. 376.

56. Torres, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 18. São Paulo: Dialética, 1998, p.101.

financeiras realizadas no país, setor econômico em franco desenvolvimento. Neste sentido é que o Governo Federal editou o Decreto nº 6.339/2008, que aumentou as alíquotas do referido imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros, com a finalidade de suprir a arrecadação que deixou de existir em face da não prorrogação da Contribuição Provisória sobre as Movimentações Financeiras (CPMF).

Aliás, importante que se registre que, na mesma linha do Imposto de Importação, apesar de o art. 67 do Código Tributário Nacional dispor que *“a receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei”*, este dispositivo é considerado como não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, diante do teor do inciso VI do seu art. 167, que veda 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.

O **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)**, de competência legislativa da União, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município. Sua finalidade é eminentemente extrafiscal, voltada à política agrária, objetivando desestimular a propriedade rural improdutiva.

Hoje, 50% da sua arrecadação é destinada aos Municípios (art. 158, II, CF/88), sendo certo que aqueles que optarem por fiscalizar e cobrar o imposto no lugar da União ficarão com 100% do seu produto (art. 153, § 4º, III, CF/88), conforme regulamenta a Lei nº 11.250/2005.⁵⁷

Neste sentido, o § 4º do art. 153 da Constituição Federal vigente menciona que este imposto terá *“alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”*. No mesmo sentido, temos o parágrafo único do art. 185 da Constituição Federal, que garante tratamento especial à propriedade produtiva, buscando o cumprimento da sua função social. Atendendo aos supracitados dispositivos, a Lei nº 9.393/1996 estabelece uma tributação progressiva em relação à área e à sua respectiva utilização. Quanto maior for a área e menor for a sua utilização produtiva, maior será o imposto, cujas alíquotas podem variar entre 0,03% até 20%.

57. Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005: Art. 1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

No âmbito de competência estadual e do Distrito Federal, temos o **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**, que tem como fato gerador a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 1º da Lei Complementar nº 87/96). Constitui um imposto eminentemente fiscal, sendo uma das principais fontes de receita para os Estados e para o Distrito Federal.

Não obstante a sua função arrecadatória, contempla secundariamente uma natureza extrafiscal, face à previsão constitucional da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos (inciso III do § 2º do art. 155, CF).

O **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)**, também de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem como fato gerador a propriedade do respectivo veículo automotor. Trata-se de um imposto caracterizado por sua natureza fiscal, apesar de sua arrecadação não representar valores expressivos para aquelas unidades federativas.

O **Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD)**, também de competência dos Estados e do Distrito Federal, possui como fato gerador a transmissão da propriedade através da sucessão e das doações. Sua natureza é basicamente fiscal, porém representa uma fonte de arrecadação de menor importância para os Estados e o Distrito Federal.

Na esfera de competência municipal, temos o **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)**, cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil, ou a posse de bem imóvel (terreno e edificações), situado em área urbana do respectivo Município. Este imposto é dotado de função fiscal e extrafiscal, na medida em que a Constituição Federal de 1988 (após a Emenda Constitucional nº 29/2000) passou a contemplar a sua progressividade não apenas no tempo, em razão da função social da propriedade, mas também em função do valor do imóvel, podendo, inclusive, ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso.

Já o **Imposto sobre a Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos (ITBI)**, de competência municipal, possui como fato gerador a transmissão onerosa de imóveis e respectivos direitos.

Por fim, o **Imposto Sobre Serviços (ISS)**, cuja competência é atribuída aos Municípios, tem como fato gerador a prestação de serviços relacionados na lista de serviços da sua lei (Lei Complementar nº 116/2003). É um imposto eminentemente fiscal e de representatividade financeira para os cofres das grandes metrópoles. O seu viés extrafiscal se demonstra quando ocorre uma redução nas alíquotas visando atrair empresas prestadoras de serviços para o seu território (alíquota mínima de

2%, conforme estabelece o art. 88 do ADCT, e alíquota máxima de 5%, conforme estabelece o art. 8º, inciso II, da LC nº 116/2003).

5.6. Taxas

Outra espécie de tributo que o nosso sistema tributário nacional possui é a **taxa**. Trata-se de um tributo *contraprestacional*, ou seja, o seu fato gerador será uma atividade estatal específica e divisível realizada em favor do contribuinte ou colocada à sua disposição. Segundo Luciano Amaro⁵⁸ “o Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”. Neste sentido, afirma Paulo de Barros Carvalho⁵⁹ que as taxas têm uma conotação de exação bilateral ou sinalagmática.

A competência para instituí-la e cobrá-la é comum à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal (art. 145, II, CF/88), desde que o respectivo ente tributante de direito público seja o competente para realizar aquela atividade pública (não poderá ser exigida em virtude de atividade de empresa privada). Isto ocorre porque estamos diante de um tributo contraprestacional, cuja cobrança está vinculada à atividade estatal que lhe dá causa. Tal condição é confirmada pelo que dispõe o art. 80 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que

para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

As atividades públicas remuneradas pelas taxas podem ser de duas espécies: a prestação de um *serviço público* ou o *exercício do poder de polícia*. Por consequência, a taxa terá o seu valor fixado de acordo com aquela atividade estatal realizada e não poderá ter base de cálculo idêntica à dos impostos (art. 145, § 2º, CF/88), nem ser calculada em função do capital das empresas (art. 77, parágrafo único do CTN). Isto porque, em se tratando de um tributo vinculado e contraprestacional, o valor cobrado precisa guardar relação de proporcionalidade com a atividade estatal realizada e estar em conformidade com o benefício obtido pelo contribuinte.⁶⁰

58. Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 31.

59. Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 35.

60. Diz o Verbete nº 595 da Súmula do STF: “é inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”.

O **serviço público** é a primeira modalidade de fato gerador da taxa. Trata-se de uma atividade estatal efetivamente prestada ou apenas colocada à disposição do seu respectivo beneficiário. Por isso, o seu valor será a quantia encontrada pelo cálculo do custo daquela prestação. O art. 79 do Código Tributário Nacional expressamente traz as características do serviço público para serem remunerados por taxa: a) *efetivo*, que é aquele prestado concretamente à coletividade; b) *potencial*, quando for colocado à disposição do contribuinte; c) *específico*, em que se pode destacar em unidades autônomas; d) *divisível*, por ser suscetível de utilização individual pelo contribuinte.

O **exercício do poder de polícia estatal** é a segunda modalidade de fato gerador e, da mesma maneira, terá no custo da atividade o valor a ser cobrado pela taxa. Tem no seu núcleo a ideia de uma atividade estatal referente ao controle e regulação dos direitos ou liberdades individuais em favor de toda a sociedade. O conceito desta atividade está expresso no próprio Código Tributário Nacional (art. 78), ao afirmar ser o poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Alguns chegam a denominar este tributo com “taxa de fiscalização”, pois vincula-se ao conceito de polícia administrativa e não polícia judiciária ou polícia de manutenção da ordem pública. Como exemplos, temos: taxa de alvará ou funcionamento; taxa de fiscalização de mercado da CVM; taxa de fiscalização ambiental etc.⁶¹

Assim, pode-se dizer para as duas modalidades de taxa – a Taxa de Serviço ou a Taxa de Polícia – que este tributo deve contemplar as seguintes características: a) haver um exercício do poder de polícia ou um serviço público de natureza essencial e indelegável; b) ocorrer uma utilização efetiva ou a sua colocação à disposição do contribuinte; c) ser específico e divisível, ou seja, individualizado em relação ao contribuinte, que poderá identificar e mensurar o seu benefício.

Do ponto de vista financeiro, leciona Flávio Bauer Novelli⁶² que, apesar das distinções originárias das respectivas características, o imposto, a taxa e a

61. Sabbag, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 370-371.

62. Novelli, Flávio Bauer. Apontamentos sobre o conceito jurídico de Taxa. In *Revista de Direito Administrativo* n. 189, jul./set. 1992, p. 7.

contribuição de melhoria são apenas diferentes modalidades de uma técnica fundamental (a tributária), de que o Estado se serve para repartir, entre os membros da comunidade, o custo do funcionamento dos serviços públicos.

Inegável considerar a importância das taxas como fonte de receita pública. A diferença em relação aos impostos, para efeitos financeiros, não se encontra apenas na forma de cálculo do seu valor, que se limita ao custo da atividade estatal que lhe dá causa, mas também encontra diferencial no momento seguinte ao da sua percepção, já que, enquanto o valor arrecadado pelos impostos se dirige a um cofre público “genérico”, o valor cobrado pelas taxas se dirige ao cofre público “específico”, relacionado com aquela atividade estatal realizada ou colocada à sua disposição. Assim, por exemplo, o valor arrecadado pela Taxa de Incêndio⁶³ é, normalmente, destinado diretamente ou para algum fundo específico do Corpo de Bombeiros,⁶⁴ financiando a sua manutenção e custeio, inclusive a sua estruturação, a compra de equipamentos e o treinamento.

Finalmente, importante registrar a distinção entre duas modalidades de receitas públicas originárias de uma atividade estatal, que possuem na sua cobrança tanto a referibilidade quanto a contraprestacionalidade: a taxa e o preço público. O que diferencia as duas formas de remuneração é a natureza delegável ou não da atividade prestada. Se o serviço público só puder ser realizado exclusivamente pela Administração Pública, teremos a taxa como forma de remuneração (p. ex. serviços judiciais, emissão de passaporte etc.); se, entretanto, a atividade puder ser delegada a uma concessionária ou permissionária, estaremos diante de um preço público ou de uma tarifa (p. ex. distribuição de gás ou de energia elétrica etc.). Por

63. O STJ no RMS 21.280-MG de 22/08/2006 manifestou o entendimento de ser válida a Taxa de Incêndio, afirmando preencher os requisitos de divisibilidade e especificidade e que a sua base de cálculo não guardaria semelhança com base de cálculo de nenhum imposto.

64. Lei nº 622, de 2 de dezembro de 1982 (alterada pelo art. 5º da Lei nº 3.347, de 29/12/1999; alterada pela Lei nº 4.780, de 23/06/2006): Art. 1º *Fica criado o Fundo Especial do Corpo de Bombeiros do Estado do Rio de Janeiro – Funesbom, destinado à provisão e à aplicação de recursos financeiros para reequipamento material, realizações ou serviços, inclusive programas de ensino, de assistência médico-hospitalar e de assistência social, do Corpo de Bombeiros do Estado do Rio de Janeiro, investimentos em equipamentos e projetos de prevenção e combate de incêndios nas cidades e reservas ecológicas, incluindo as áreas da mata atlântica, e manutenção dos órgãos e serviços da Secretaria de Estado de Defesa Civil, voltados prioritariamente para as atividades de capacitação e atualização de recursos humanos, desenvolvimento de programas de valorização e motivação profissional, iniciativas voltadas à melhoria da prestação de serviço à coletividade e ações preventivas, de socorro, assistenciais e de reconstrução do ciclo da defesa civil. Parágrafo único. Fica assegurado exclusivamente para a manutenção e o custeio do Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro, o percentual mínimo de 75% (setenta e cinco por cento) do montante dos recursos financeiros constituintes da receita do Funesbom.* Art. 2º *Constituem receitas do Funesbom: (...) IV – os recursos provenientes da Taxa de Prevenção e Extinção de Incêndio, regulamentada pelo Decreto nº 3.856, de 29/12/1980;*

decorrência, como a taxa é um tributo (exação compulsória), aplicam-se as normas do direito público, inclusive o princípio da legalidade. Por outro lado, para a instituição e a cobrança de um preço público (exação volitiva) não se fará necessária a disposição de lei, prevalecendo as normas de direito privado.

5.7. Empréstimos compulsórios

Tributo⁶⁵ que não tem sido utilizado pelo Estado brasileiro nas últimas décadas é o **Empréstimo Compulsório**, de competência privativa da União. Tem como função e pressuposto atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa, ou, ainda, em casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

A sua finalidade é financiar determinadas despesas consideradas como urgentes e extraordinárias. Por serem despesas urgentes e extraordinárias, não são previstas no orçamento. Assim, estamos perante uma receita pública extraordinária. Diante da situação extraordinária, não previsível ou programável, que dá ensejo a sua instituição e cobrança, será razoável afirmar que, além das condições estabelecidas pela Constituição Federal (art. 148), a escolha deste tributo se relacionaria com a esgotabilidade dos recursos públicos ordinários. Caso contrário, tais despesas poderiam ser normalmente financiadas pelos impostos em geral. Neste sentido, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁶ que as despesas extraordinárias “são aquelas absolutamente necessárias, após esgotados os fundos públicos inclusive o de contingência. Vale dizer, a inanição do Tesouro há de ser comprovada”.

Aspecto relevante neste tributo é que a Constituição Federal não delineou o seu fato gerador e respectivos elementos, deixando a cargo da Lei Complementar que instituir o Empréstimo Compulsório. O que a Carta fez, apenas, foi indicar as situações fáticas que podem dar ensejo à instituição do tributo, como a guerra externa, a calamidade pública ou o investimento relevante. Todavia, em momento algum indicou o seu fato gerador.

Apesar de ter a natureza de tributo, o empréstimo compulsório tem uma característica que o distingue dos demais: a sua *restituição*. Assim, depois de cobrado e aplicados os recursos na respectiva despesa que lhe deu causa, o Estado deverá restituí-lo ao contribuinte. Daí, outra classificação que lhe podemos

65. Embora se tenha discutido por muito tempo sobre a efetiva natureza desta exação – se tributária ou não – o STF, mesmo antes de a Constituição Federal de 1988 inseri-la no rol dos tributos, no Recurso Extraordinário nº 111.954-PR, aquela Corte firmou o entendimento como sendo um tributo e não um empréstimo público.

66. Coêlho, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 147.

atribuir é a da transitoriedade nos cofres públicos – pois os seus valores ingressam apenas temporariamente nos cofres públicos. Trata-se, portanto, de uma receita *pública temporária*, que, na concepção de Aliomar Baleeiro, é um mero ingresso financeiro.⁶⁷

Finalmente, como receita pública temporária, este tributo possui outra característica que lhe é típica e que o distingue dos impostos. Trata-se de um tributo cuja aplicação do produto da arrecadação deve se vincular à causa da sua instituição e cobrança. Neste sentido, determinou o parágrafo único do art. 148 da Constituição Federal de 1988 que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. Portanto, o produto da sua arrecadação deve ser aplicado no financiamento das despesas que lhe deram causa e a nenhuma outra, não podendo, assim, passar a integrar os “cofres públicos gerais”, mas sim a um “cofre público específico”, cuja receita deve conter uma referência direta com a respectiva despesa.

5.8. Contribuições

O gênero *contribuições* engloba diversas espécies tributárias distintas, que destinam o produto de sua arrecadação ao financiamento de gastos públicos específicos. Possuem, portanto, *finalidade específica* vinculada ao fato gerador, que integra a sua estrutura, justifica a sua existência, legitima a sua cobrança e qualifica juridicamente este tributo.

Assim, o que caracteriza esta espécie tributária é a destinação vinculada do produto da sua arrecadação. Neste sentido, Werther Botelho⁶⁸ afirma que “os ingressos são a medida dos gastos” e, especificamente em relação às contribuições, a arrecadação “não integra livremente o orçamento fiscal da União, estando diretamente vinculada a orçamento autônomo ou ainda a fundos ou despesas específicas”.

Incluem-se nesta espécie de tributo a contribuição de melhoria, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, as contribuições sociais e a contribuição de iluminação pública.

Muito comum, entretanto, encontrarmos na doutrina a distinção entre a contribuição de melhoria e as demais contribuições, comumente denominadas de

67. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 17. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 147.

68. Botelho, Werther. *Da Tributação e sua Destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 85-88. *apud* O Desvio de Finalidade das Contribuições e o seu Controle Tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In Domingues, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. São Paulo: Editora MP, 2008, p. 304.

contribuições especiais ou parafiscais. E, a partir da Emenda Constitucional nº 39/2002, teríamos nesta classificação analítica mais uma espécie autônoma, que seria a contribuição de iluminação pública.

As contribuições, em suas diversas espécies, têm as suas competências tributárias distribuídas entre os diversos entes federativos, sendo certo que a União detém, atualmente, a maior parte desta competência tributária. Assim, à exceção da *contribuição de melhoria*, que é de competência tributária comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, da *contribuição de iluminação pública*, que é de competência tributária exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal, e das *contribuições previdenciárias dos servidores públicos* dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as demais contribuições são todas de competência exclusiva União, representando uma relevante fonte de receitas públicas.

Importante reflexão, ao tratarmos das contribuições de competência da União, refere-se à integralidade do *pacto federativo*, pois a realidade constitucional em que nos encontramos hoje não é a mesma que se idealizou originariamente na Assembleia Constituinte, já que há um nítido movimento de concentração nas mãos do Governo Central das receitas públicas, especialmente estas originárias das contribuições.⁶⁹

Não se pode negar que nos encontramos em um verdadeiro processo de “flexibilização” do pacto federativo originário que a Constituição Federal de 1988 pretendeu constituir, pois cada vez mais a União – através das diversas emendas constitucionais tributárias que vêm sendo promulgadas – obtém mecanismos de concentração de receitas e, por decorrência, de poder em suas mãos. Espera-se que não ocorra, pelo uso excessivo ou abusivo de emendas constitucionais tributárias, um resultado ilegítimo e apartado da proposta com que a Carta Maior de 1988 firmou compromisso.

69. Neste sentido, explica José Marcos Domingues que “A Constituição de 1988, acusada de inviabilizar as finanças federais em função da descentralização do chamado ‘bolo tributário’, em favor dos Estados e, sobretudo dos Municípios, teve a preocupação exatamente de, através desse processo político-financeiro, democratizar a Federação brasileira”. Como bem constata o citado autor: “Ocorre, e este parece ser o ‘punctum saliens’ do problema, que à descentralização de meios não correspondeu a necessária desconcentração de poder político-administrativo ou a efetiva racionalização de tarefas objeto de competências comuns, as quais se transformaram numa kafkiana superposição de gastos em prejuízo de todos (...)”. E finaliza o seu estudo com a seguinte crítica: “Vive-se no Brasil um verdadeiro teatro do absurdo em matéria financeira e tributária. Em vez de descentralizar tarefas (o que reduziria o seu poder político-administrativo), a União obteve emendas que represaram recursos de fundos estaduais e municipais (FSE, FEF, DRU) e procurou mais recursos não compartilháveis (aumentando a carga tributária nacional, sobretudo através de contribuições)”. (Domingues, José Marcos. *Federalismo fiscal brasileiro*. Revista Nomos, Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, v. 26, jan./jun. 2007, p. 137-143).

A primeira espécie de contribuição a se discorrer a respeito é a **contribuição de melhoria**, de competência comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Trata-se de um tributo eminentemente arrecadatório e de natureza contraprestacional, que tem como fato gerador a valorização de um imóvel por decorrência de uma obra pública.⁷⁰ Contempla, pois, dois elementos financeiros essenciais na sua caracterização: o custo da obra e a mais-valia imobiliária.

É um tributo que representa um instrumento de justiça fiscal pautado pela equidade, pois é cobrado daquele que se beneficiou financeiramente – pela valorização do seu imóvel – à custa de uma obra pública paga exclusivamente pelo Estado. Assim, não seria justo alguns se beneficiarem sem qualquer ônus à custa de toda a sociedade. Portanto, a contribuição de melhoria seria uma forma de “devolução” aos cofres públicos de parcela deste benefício financeiro obtido. Neste sentido, afirma Antonio Roberto Sampaio Doria⁷¹ que “*essa espécie tributária (contribuição de melhoria) evita o locupletamento injustificado de proprietários favorecidos por obras públicas*”.

Podemos relacionar as seguintes condições para a instituição e cobrança da contribuição de melhoria: a) sua criação deve estar relacionada com as atribuições do respectivo ente federativo que realizou a obra;⁷² b) ter destinação do produto da arrecadação vinculada ao reembolso do custo de obras públicas; c) haver uma valorização imobiliária decorrente da obra pública plenamente identificável; d) ter como limite individual de cobrança o acréscimo ao valor do imóvel beneficiado e; e) ter como limite total arrecadado pela cobrança da contribuição de melhoria o valor total da obra.

70. Código Tributário Nacional – Art. 81. “A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

71. Doria, Antonio Roberto Sampaio. *Da Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 139.

72. São as seguintes espécies de obras públicas que podem dar ensejo a cobrança da contribuição de melhoria, segundo o Decreto-lei nº 195/1967: I – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas; II – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos; III – construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema; IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, assessores e instalações de comodidade pública; V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d’água e irrigação; VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Assim, o proprietário de um imóvel que foi beneficiado por uma obra pública deverá, se instituída a contribuição pelo ente que a custeou, pagar o tributo proporcionalmente ao valor da valorização do seu imóvel. Como esta contribuição incide apenas sobre o valor da valorização do imóvel e possui como teto máximo a ser arrecadado de todos os respectivos contribuintes o custo da obra, assemelha-se a uma espécie de devolução aos cofres públicos do que se gastou com a obra. Portanto, esta característica da contraprestacionalidade se identifica na medida em que o contribuinte que obtém um benefício financeiro pela valorização do seu imóvel deverá arcar com o pagamento da contribuição de melhoria, devolvendo aos cofres públicos parte do seu “enriquecimento”.

Como fonte de receita pública, as contribuições de melhoria podem ser instituídas e cobradas pelo respectivo ente federativo que realizou a obra, gerando para os respectivos cofres públicos um reembolso ao Estado dos valores gastos naquela obra. Entretanto, por ser um tributo de difícil mensuração, já que depende da aferição por parte da Fazenda Pública do valor de valorização de cada imóvel (o que muitas vezes não apresenta um critério objetivo de identificação), na maior parte das vezes o Estado opta por não instituí-lo.

As **contribuições de intervenção no domínio econômico**, tributo de ampla utilização pela União, titular exclusiva da competência tributária, não possui um fato gerador pré-definido, bastando que a sua hipótese de incidência esteja relacionada com a área econômica em que se pretende intervir, através da sua cobrança ou da aplicação dos recursos arrecadados.

Fundamenta-se na atribuição que a Constituição Federal de 1988 (art. 149) confere ao Estado brasileiro de agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

Embora seja uma fonte relevante de recursos financeiros para a União, trata-se de um tributo eminentemente regulatório ou extrafiscal, já que, como o seu próprio nome indica, esta exação existe para realizar uma intervenção no domínio econômico. Portanto, estas contribuições, antes de serem consideradas ferramentas arrecadatórias, revelam-se um poderoso instrumento de atuação do Estado como agente regulador. Neste sentido, leciona José Marcos Domingues de Oliveira⁷³ que as contribuições de intervenção no domínio econômico

73. Oliveira, José Marcos Domingues. O Conteúdo da Extrafiscalidade e o Papel das Cides. Efeitos Decorrentes da Não utilização dos Recursos Arrecadados ou da Aplicação em Finalidade Diversa. Revista Dialética de Direito Tributário n. 131 (agosto 2006). São Paulo: Dialética, 2006, p. 49.

destinam-se historicamente ao custeio do Parafisco⁷⁴ e contemporaneamente servem de instrumento à adesão de políticas públicas de cunho regulatório (Cide-tecnologia – Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000), ou transformador das estruturas (Cide-combustíveis – Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001).

Encontramos dois modelos exacionais de contribuições de intervenção no domínio econômico em que as suas várias espécies se enquadrarão: a) *Cide-destinação*, quando a sua função regulatória é exercida pela aplicação dos recursos arrecadados pelo tributo em determinada área econômica; b) *Cide-incidência*, quando a sua função regulatória ocorre através da cobrança do tributo.

Das diversas espécies de contribuições de intervenção no domínio econômico, podemos citar: a) AFRMM – Adicional para Renovação da Marinha Mercante (Lei nº 10.893/2004); b) Contribuição ao IAA – Contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool (Decreto-lei nº 1.712/1979); c) IBC – Contribuição para o Instituto Brasileiro do Café (Decreto-lei nº 2.295/1986); d) ATP – Adicional de Tarifa Portuária (Lei nº 7.700/1988); e) Fust – Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Lei nº 9.998/2000); f) Cide-petróleo, instituída pela Lei nº 10.336/2001; g) Cide-tecnologia (Lei nº 10.168/2000); h) Condecine – Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica (Lei nº 10.454/2002).

Como tributo vinculado, o produto da sua arrecadação deverá ser destinado a uma atividade específica, conforme a respectiva legislação estabelecer. Como primeiro exemplo, tomemos a denominada Cide-petróleo, instituída pela Lei nº 10.336/2001. Segundo o art. 1º desta lei, o produto da sua arrecadação será destinado, na forma da lei orçamentária, ao: I – pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; II – financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e III – financiamento de programas de infraestrutura de transportes. O segundo exemplo que analisamos é a Cide-tecnologia, também conhecida como Cide-royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000. Conforme prevê a referida norma, o produto da arrecadação desta contribuição será destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, que aplicará os recursos no Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal

74. A *parafiscalidade* exprime o fenômeno de descentralização administrativa (administração indireta) que se verificou a partir da segunda metade do século XX, para exercer as funções que a administração direta já não realizava satisfatoriamente. Estes entes, estruturados, em regra, na forma de autarquias, passam a demandar receitas “paralelas” ao orçamento fiscal para o seu financiamento.

é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

As **contribuições de categorias profissionais e econômicas**, também de competência exclusiva da União, são uma fonte de recursos financeiros vinculados, pois se destinam às autarquias das respectivas categorias profissionais a que se referem ou a determinadas entidades econômicas específicas, conhecidas por Sistema “S”. Trata-se, portanto, de um tributo contraprestacional, devido por contribuintes que integram uma determinada categoria profissional ou econômica, e recebem em troca do pagamento do tributo uma atividade estatal que os beneficiará.

Esta atividade estatal financiada por estas contribuições, entretanto, não é realizada pela Administração Pública Direta propriamente dita, mas sim por autarquias federais ou por entidades privadas sem fins lucrativos, na forma da legislação federal. Como bem explica Luciano Amaro,⁷⁵ “a União disciplina por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas”.

Nesta linha, temos as contribuições devidas por contribuintes que fazem parte de uma categoria profissional – como os médicos, os engenheiros, os administradores etc. – para que o Estado, através de suas autarquias federais próprias, como o Conselho Regional de Medicina (CRM), o Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (Crea) etc., realize a defesa de seus interesses, fiscalizando e regulando a atividade, bem como garantindo o livre exercício da profissão. Assim, as anuidades pagas pelos profissionais para estas autarquias têm natureza tributária de contribuição.

Outra espécie de contribuição de categoria profissional é a denominada contribuição sindical, prevista nos arts. 578 e 579 da Consolidação das Leis do Trabalho. Trata-se de tributo devido por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão. Não se confunde, entretanto, esta contribuição sindical com a contribuição confederativa, prevista no art. 8º, inciso IV da Constituição Federal de 1988, que não possui natureza tributária, já que é fixada em assembleia-geral, só sendo exigível dos filiados do respectivo sindicato (RE 195.978-SP, STF e Súmula nº 666 do STF⁷⁶).

75. Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 55.

76. Súmula nº 666 do STF: “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”.

Por sua vez, as contribuições devidas por contribuintes que fazem parte de uma categoria econômica específica, como a industrial, a comercial e a rural, incidem em geral sobre a folha de salários das empresas pertencentes àquela categoria correspondente, destinadas a financiar o aperfeiçoamento profissional, o desenvolvimento cultural e a melhoria do bem-estar dos respectivos trabalhadores. Estas contribuições são conhecidas como contribuições do Sistema “S”, ao qual integram as seguintes entidades: Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac), Serviço Social do Comércio (Sesc), Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), Serviço Social da Indústria (Sesi), Serviço Social de Transporte (Sest), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), Fundo Aeroviário, Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha.

Registre-se que, segundo o STF (RE 138.284-CE), estas contribuições podem ser enquadradas, também, como *contribuições sociais gerais*, conforme a seguir analisaremos.

As **contribuições sociais**, também de competência exclusiva da União, são hoje uma de suas principais fontes de receitas públicas. Trata-se de tributo contraprestacional, de finalidade afetada e destinada à atuação do Estado no campo social, para financiar a seguridade social, os programas de alimentação e assistência à saúde, o seguro-desemprego, a educação básica etc. Incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, sobre a receita, o faturamento e o lucro das empresas, sobre a receita de concursos de prognósticos, sobre as importações etc.

Com a propriedade que lhe é peculiar, Marco Aurélio Greco explicou que

a assunção pelo Estado de um papel intervencionista, nitidamente identificado neste Século XX, fez surgir a figura das contribuições, cuja preocupação não é tanto com as causas (fatos geradores), mas predominantemente com as finalidades buscadas (de caráter social, de intervenção no domínio econômico etc.) próprias do Estado Social.⁷⁷

Podemos classificar as contribuições sociais em três espécies: a) *as contribuições sociais típicas*, que financiam a seguridade social, o que inclui, segundo o art. 194 da Constituição Federal de 1988, a saúde, a previdência e a assistência social; b) *as contribuições sociais gerais*, que financiam outras áreas sociais, tais como a

77. Greco, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 101.

educação básica (salário-educação), os programas de alimentação e assistência à saúde, o seguro-desemprego etc.; c) *as contribuições sociais residuais*, em que a Constituição autoriza que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

As contribuições sociais típicas são aquelas destinadas a financiar a seguridade social, conforme prevê o art. 195 da Constituição Federal de 1988.⁷⁸ No conceito de seguridade social estão incluídas a previdência social, a saúde e a assistência social. Assim, para o financiamento das atividades estatais nestas áreas, encontramos as contribuições que incidem na importação de bens e serviços (Pis-Importação e Cofins-Importação), as contribuições que incidem sobre a receita de loterias, a contribuição social previdenciária recolhida pelo trabalhador incidente sobre o seu salário-contribuição e as contribuições sociais do empregador ou da empresa, que podem ser assim relacionadas: a) a Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos, que custeia o Regime Geral de Previdência Social, incidindo na folha de salários e demais rendimentos pagos à pessoa física pelo empregador, empresa ou equiparado; b) a Contribuição ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pis/Pasep), que financia atualmente o programa do seguro-desemprego e o abono salarial, incidindo sobre a receita bruta das pessoas jurídicas; c) a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que é cobrada das pessoas jurídicas de direito privado, incidindo sobre o faturamento destas empresas; d) a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que incide sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas.

Importante registrar que para o financiamento da Previdência Social dos Servidores Públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição Federal de 1988, no § 1º do art. 149, autoriza estes entes federativos a instituírem a sua própria contribuição previdenciária para o custeio dos benefícios destes.

No grupo das *contribuições sociais gerais*, que derivam genericamente do art. 149 da Constituição Federal, além de outros dispositivos constitucionais específicos, não possuem como destinação o financiamento da seguridade social, mas

78. Esclarece José Marcos Domingues de Oliveira que “a vigente Constituição brasileira preocupa-se especialmente com a saúde financeira da Seguridade Social. Prescreve-lhe obediência a um regime contributivo (arts. 40 e 201), vedando os tempos de serviços contados fictamente (§ 10 do art. 40 e § 7º do art. 201) e determinando que nenhum “benefício” pode existir sem a correspondente fonte de custeio (§ 5º do art. 195). Mais, no art. 195 impõe o seu financiamento universal (“por toda a sociedade”), por meio de “recursos orçamentários” (forma indireta) e de “contribuições sociais” (forma direta)”. Contribuições Sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108 (setembro 2004). São Paulo: Dialética, 2004, p. 123.

sim outras atividades sociais estatais. São elas as Contribuições Sociais incidentes sobre os depósitos do FGTS em caso de despedida sem justa causa e sobre a remuneração devida (Lei Complementar nº 110/2001), que se incorporam ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (para financiar o pagamento dos expurgos inflacionários); a Contribuição ao Salário-Educação (art. 221, § 5º, CF/88) que é devida pelas empresas e destinada a financiar adicionalmente a educação básica pública; e as contribuições ao Sistema “S” (art. 240, CF/88), que embora sejam tradicionalmente classificadas como contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, vêm sendo consideradas como contribuições sociais gerais pelo STF.

Há, ainda, a categoria das contribuições sociais residuais, uma vez que a Constituição Federal de 1988 autoriza a instituição – por lei complementar e não cumulativa – de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

Finalmente, a **contribuição de iluminação pública** é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, destinado a custear a iluminação pública, que até a edição da Emenda Constitucional nº 39/2002 era custeada pelas Taxas de Iluminação Pública, consideradas inconstitucionais pelo STF (RE 233.332 e 231.764), uma vez que não era possível atender aos requisitos constitucionais das taxas – divisibilidade e especificidade – enquanto modalidade de tributo.⁷⁹

Assim, temos na contribuição de iluminação pública um tributo eminentemente contraprestacional, pois destina-se exclusivamente a financiar os gastos com a iluminação pública. É um tributo devido por pessoa física ou jurídica proprietária de imóvel localizado no respectivo Município ou no Distrito Federal, cuja cobrança é, em regra, feita através da fatura de consumo de energia elétrica, levando-se em consideração o consumo de energia elétrica (KWh). A receita

79. Não se há de refutar a conclusão de que o serviço de iluminação pública é serviço eminentemente “*uti universi*”, ou seja, prestado de forma abstrata e difusa à coletividade, insuscetível de ser a sua utilização mensurável e individualizada por contribuinte e muito menos possível identificar quem se beneficia diretamente da atividade, de modo que pudesse ser responsabilizado pelo seu custeio. O STF já vinha se manifestando de forma pacífica pela inconstitucionalidade das taxas de iluminação pública instituídas pelas municipalidades. Até mesmo o extinto Tribunal de Alçada Cível do Estado do Rio de Janeiro chegou a editar a Súmula nº 12, que assim dizia: “*É ilegítima a cobrança de Taxa de Iluminação Pública Municipal, porque ausentes as características da especificidade e divisibilidade*”. Em uma das decisões paradigmáticas sobre o tema, do Plenário da Corte Suprema (Recurso Extraordinário nº 233.332-RJ), o Ministro Ilmar Galvão, em 10 de março de 1999, assim se pronunciou: “*Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município*”. A posição da Corte se consolidou com a edição da Súmula nº 670, de 24/09/2003, que assim dispôs: “*O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa*”.

proveniente do recolhimento da Contribuição de Iluminação Pública destina-se a custear as despesas com energia consumida pelos serviços de iluminação pública, prestados de forma efetiva ou potencial, bem como as despesas com administração, operações, manutenção, efficientização, melhoria e ampliação do sistema de iluminação pública.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 573.675-SC, assim se pronunciou a respeito desta contribuição:

Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Crédito público

Para que o Estado possa realizar a sua função, dependerá de recursos financeiros, que se originam tanto do seu patrimônio como daqueles vindos dos cidadãos. Estes recursos, como vimos, são denominados de receitas públicas. Tradicionalmente, a doutrina estabelece uma distinção entre as receitas públicas e os ingressos públicos, considerando nas primeiras apenas as entradas definitivas nos cofres públicos, enquanto que nas segundas estariam incluídas as entradas temporárias. Assim, no conceito de ingresso público estariam tanto as receitas públicas propriamente ditas como os créditos públicos, que ora analisamos e que denotam uma modalidade de receita pública transitória por haver um ingresso de dinheiro com a posterior restituição.

Realizando uma análise pragmática, é de se concluir que não importa se os recursos ingressam de maneira temporária ou definitiva, já que, em ambos os casos, a finalidade destes será a de financiar as despesas públicas em geral. Nesta linha, mesmo sendo o crédito

público uma receita pública temporária ou transitória, não deixa de possuir a mesma função que a receita pública definitiva.

Compreendido isto, poderíamos ter analisado o tema do crédito público no mesmo capítulo da receita pública. Entretanto, diante da complexidade da matéria e da autonomia do instituto, optamos por destacá-lo em capítulo próprio a fim de garantir a didática no estudo. Este foi o mesmo motivo para destacarmos, também, as receitas tributárias em capítulo próprio.

Mas se a receita pública é a outra face da moeda que tem no lado oposto a despesa pública, consideramos que o crédito público encontra-se do mesmo lado daquela.

6.1. Conceito de crédito público

Podemos identificar inúmeros significados para o termo “crédito”. Pode ser a confiança que uma pessoa inspira em outra no cumprimento de uma obrigação futura, já que a origem etimológica da palavra deriva do latim *credere* (crer, acreditar ou confiar). Podemos considerar, também, a troca de um valor futuro por outro para ser utilizado no presente, permitindo o melhor aproveitamento dos recursos existentes. Segundo o filósofo e economista inglês Stuart Mill, significaria a permissão para utilizar o capital alheio. Sob o enfoque das finanças públicas, crédito pode indicar a autorização orçamentária para a realização de uma despesa (p. ex. “foi aberto um crédito para a realização de uma obra”).

Em qualquer dos casos, a palavra crédito indica que há um sujeito titular de um direito perante outro. Tendo a sua natureza pública – afinal, estamos analisando o crédito público – o crédito terá o Estado em um dos polos, seja como credor ou como devedor. A partir daí, identificamos duas situações que englobam o conceito de crédito público em sentido amplo. Na primeira, o Estado pode figurar como credor ao emprestar recursos financeiros a terceiros, atividade que realiza comumente através de uma de suas instituições financeiras de fomento (p. ex. BNDES). Na segunda, o Estado se encontra na situação de devedor ao obter recursos de terceiros, seja através da emissão de títulos ou de contratos específicos de empréstimos.

Portanto, podemos conceituar o crédito público numa operação de empréstimo sob duas óticas: a) crédito público como sendo um instrumento de intervenção na sociedade, em que o Estado, agindo como credor, oferece recursos financeiros ao particular de maneira menos onerosa que o mercado, para que este possa desenvolver alguma atividade econômica ou social de interesse público; b) crédito público como fonte de receitas públicas, em que o Estado toma emprestado recursos

financeiros do particular, para que possa atuar diretamente na realização das suas atividades, fazendo frente às despesas públicas.

Importante questão conceitual a registrar refere-se às nomenclaturas utilizadas nesta matéria, pois a expressão crédito público pode envolver tanto as operações de empréstimos como as autorizações de gastos ou as antecipações de receitas.

Primeiro, o termo crédito público se relaciona com operações de empréstimos. Neste caso, apesar de existirem duas formas de considerar este **crédito público** – uma delas tendo o Estado como credor e a outra o Estado como devedor – costuma-se tratar o crédito público como sinônimo de **empréstimo público**, e, em especial, aquele em que figura o Estado como o tomador do empréstimo. O somatório dos valores contabilizados a serem restituídos é denominado de **dívida pública**.

Em segundo lugar, devemos distinguir o conceito de crédito público, ora analisado, do termo **crédito orçamentário**, que nada mais é do que a previsão de um gasto constante em lei, para a execução de programa, projeto ou atividade ou, ainda, para o desembolso da quantia comprometida referente a uma despesa específica. Como desdobramento do crédito orçamentário, temos os **créditos adicionais**, que são as autorizações de despesas que não foram originariamente previstas e computadas no orçamento. Estes créditos adicionais podem ser de três espécies: a) *suplementares*, destinados a reforçar uma dotação orçamentária específica (p. ex. acréscimo das despesas com pessoal que acabou acima do previsto em virtude do aumento dos vencimentos); b) *especiais*, destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica (p. ex. a criação de um novo órgão inexistente na estrutura estatal até então); c) *extraordinários*, destinados a despesas urgentes e imprevisíveis (p. ex. guerra ou calamidade pública).

Temos, ainda, outra expressão muito utilizada, que é a **operação de crédito por antecipação de receita**, prevista no § 8º do art. 165 da Constituição Federal, no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.320/1964 e no art. 38 da Lei Complementar nº 101/2000. Trata-se de uma autorização para que o tesouro público possa contrair uma dívida que será liquidada quando da entrada do numerário referente a uma receita pública futura a ela vinculada, destinando-se a atender a insuficiência momentânea de caixa. Assemelha-se ao empréstimo público, porém, sua operação é de curto prazo e possui garantia específica.

6.2. Evolução histórica e econômica do crédito público

O uso deste instrumento como fonte de receitas remonta à **Antiguidade**, especialmente com a finalidade de financiar guerras e suas consequências. Relatos

afirmam que Atenas instituiu um empréstimo público para a aquisição de barcos de guerra. Cartago obteve empréstimo dos romanos para pagar a indenização que lhe foi imposta ao fim da batalha de Zama (202 a.C.).¹

Na **Idade Média** era frequente o uso do empréstimo público. Porém, tinha uma conotação de obrigação pessoal e intransferível dos monarcas perante a burguesia financeira, o que, diante de um sistema financeiro precário e em face da insegurança jurídica, sem deixar de mencionar as doutrinas morais e religiosas contrárias ao juro, tornava o mecanismo financeiro extremamente oneroso e arriscado. Assim como na Antiguidade, nesta fase histórica os recursos dos empréstimos não eram aplicados em investimentos e serviços públicos, mas sim nos seus empreendimentos de guerra. Grandes pensadores da época, como Montesquieu, Colbert, Quesnay, Adam Smith e outros criticavam a utilização do crédito público, não apenas pelo seu uso inapropriado pelos governantes, normalmente aplicado em atividades belicosas, mas principalmente por afastar os esforços da aplicação dos recursos em áreas produtivas como a agricultura, o comércio ou a indústria, sendo direcionados à atividade financeira que, segundo eles, nada criava ou acrescentava à nação.²

Na **Idade Moderna**, passou-se a reconhecer o crédito público como importante instrumento financeiro das atividades públicas. Vários motivos ensejaram a mudança na forma de encarar o crédito público. Primeiro, o surgimento e o desenvolvimento do Estado como entidade juridicamente organizada e administrada por governantes eleitos e fiscalizados pelo povo garantia maior racionalidade e responsabilidade na contratação e segurança no pagamento dos empréstimos. Segundo, com a expansão marítima, o mercantilismo e as descobertas das Américas, da Índia e do Oriente, maior fluxo de riquezas propiciou a formação de uma classe de banqueiros mais bem organizada e estruturada, permitindo a expansão do fluxo de capitais. Finalmente, a Revolução Industrial estabeleceu um novo cenário ao florescimento e amadurecimento do capitalismo, cujas bases estavam diretamente interligadas aos mecanismos financeiros.

De fato, correntes econômicas manifestaram posições vacilantes a respeito da utilização deste instrumento de financiamento. Inicialmente, rejeitavam o seu emprego, sobre a justificativa de que tal medida oneraria gerações seguintes e futuras por obrigações assumidas pelas anteriores. Já a partir da década de 30 do século XX, sob a influência da doutrina liberalista de Keynes, verificou-se a

1. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 460-461.

2. Baleeiro, Aliomar. Op. cit., p. 461-463.

multiplicação da sua utilização, por considerar-se que a injeção de dinheiro na economia implicaria a ampliação dos investimentos, o desenvolvimento da indústria e dos serviços e, por consequência, geraria um aumento no emprego, na renda e nos tributos. Todavia, a partir da década de 80 do século XX, devido ao desequilíbrio orçamentário excessivo que a expansão do crédito público mundial criou, as nações ocidentais passaram a buscar uma nova forma de utilizar o crédito público, com equilíbrio e parcimônia.

No **Brasil** não foi diferente. A colonização deu origem a diversas operações de crédito que Portugal foi obrigado a realizar para financiar as despesas com os navegadores e militares que prestavam serviços à Coroa. Há registros de que até o início do século XX ainda circulavam títulos públicos correspondentes às dívidas assumidas em remuneração a Vasco da Gama. Antes mesmo de separar-se da metrópole, há relatos de que os governadores da colônia já contraiam empréstimos, remontando ao final do século XVI e início do XVII. Após a independência, diversos empréstimos externos foram celebrados ao longo do Império, sendo o primeiro empréstimo público externo brasileiro no ano de 1824, em Londres, seguido por outros quinze empréstimos externos, até o fim do Império. Com a proclamação da república houve expansão da dívida, com o intuito de aparelhar o país de serviços essenciais que não existiam, já que não havia um sistema tributário eficaz até então. Além disso, passaram a realizar tais operações os Estados e Municípios. Até as últimas décadas do século XX o Brasil fez amplo uso do empréstimo público para financiar suas obras, investimentos e aparelhamento.³

Especificamente sobre a **dívida externa brasileira**, podemos dizer que esta adquiriu proporções elevadas durante o regime militar (1964-1985), no entanto sua origem remonta à Independência do país, no século XIX, pois o primeiro empréstimo externo do Brasil foi obtido em 1824, no valor de 3 milhões de libras esterlinas, e ficou conhecido como “empréstimo português”, destinado a cobrir dívidas do período colonial e que, na prática, significava um pagamento a Portugal pelo reconhecimento de nossa independência. Durante a república do “café com leite” o endividamento aumentou ainda mais para garantir os privilégios da elite. Novo endividamento surgiu em 1906, representando o início da “Política de Valorização do Café”. Naquele ano foi assinado o Convênio de Taubaté, entre os governadores de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, que, a partir de empréstimos tomados no exterior, comprariam e estocariam o excedente da produção de café.

3. Baleeiro, Aliomar. Op. cit., p. 463-468.

Outras dívidas foram sendo contraídas ao longo das décadas e conforme as políticas governamentais, com a justificativa de intensificar o desenvolvimento nacional. Mas, como dissemos, é no período posterior ao golpe militar que os empréstimos voltam a aumentar substancialmente, devido à política desenvolvimentista conhecida como “milagre econômico”, quando a indústria brasileira cresceu a taxas elevadíssimas graças ao ingresso maciço de capitais estrangeiros e os investimentos internos feitos pelo Governo. Entretanto, a indústria de bens de consumo duráveis, com a produção de automóveis à frente, começa a encalhar, em grande parte devido à crise mundial do petróleo, que repercute na elevação nas taxas de juros, somadas aos gastos dos grandes projetos de geração de energia. Em 1982 vivemos o ano da falência declarada do modelo brasileiro de desenvolvimento e o país recorre ao FMI. Ao final daquele governo, que encerra a ditadura militar, a dívida externa encontrava-se em quase 100 bilhões de dólares. Para obter crédito externo, o Brasil recorre ao Fundo Monetário Internacional, criado em 1944, em Bretton Woods, instituição internacional que tem como objetivo regular o funcionamento do sistema monetário nacional e permitir a recuperação dos países em crise econômica, mediante a concessão de empréstimos públicos de curto prazo, condicionados à imposição de diretrizes para a sua recuperação financeira (reequilíbrio da balança financeira). Na mesma linha de funcionamento, temos o Bird – Banco Internacional de Recuperação e Desenvolvimento, que concede empréstimos à longo prazo, para projetos de investimento.

Entretanto, após inúmeros planos econômicos dos governos democráticos a partir da Constituição de 1988, o Brasil chega, ao final da primeira década do século XXI, pela primeira vez na sua história, com ativos externos maiores que sua dívida, não apenas devido ao aumento de suas reservas monetárias, mas também em face da amortização de suas obrigações internacionais, ganhando novo *status* de credor externo.

6.3. Crédito público como instrumento de intervenção

O Estado possui diversas funções, mas todas elas, basicamente, se resumem num único objetivo, que é o de atender às necessidades da coletividade. Pode realizá-las de duas maneiras: direta ou indireta. Quando as realizar diretamente, o Estado estará oferecendo aos indivíduos bens ou serviços ditos públicos, suportando os seus custos com recursos originários dos seus bens, patrimônio ou dos cofres públicos. Porém, poderá fazê-lo de forma indireta, regulando, fiscalizando, limitando ou estimulando determinadas práticas, atividades ou condutas. Uma das possíveis

maneiras de intervenção é através do financiamento ao particular, oferecendo-lhe recursos financeiros para atuar na seara econômica ou social, desde que haja interesse público em apoiar tais atividades privadas.

Aqui temos uma das funções do crédito público: como instrumento de intervenção do Estado na sociedade. Através deste mecanismo o Estado propicia o atingimento dos seus objetivos de forma indireta, mas igualmente eficaz.

Segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto⁴

o Estado contemporâneo não se esgota como garantidor da convivência harmoniosa, como prestador de serviços públicos e como preservador de valores econômicos e culturais. Cabe-lhe, ainda, além destas funções, estimular a sociedade a desenvolver-se, o que vale dizer, auxiliar cada indivíduo e cada uma de suas multiformes expressões gregárias a utilizar plenamente suas potencialidades, em todas as manifestações da vida humana, proporcionando-lhes o acesso a melhores condições e a todos os instrumentos disponíveis para o progresso.

Esta é uma das faces do crédito público: recursos financeiros oferecidos pelo Estado ao particular. Assim, quando o Estado é o credor na relação, ele agirá como agente de fomento e de desenvolvimento econômico e social, ao financiar o particular em áreas especialmente escolhidas por serem dotadas de interesse público, onde, em vez de o Estado atuar diretamente, ele oferecerá condições ao particular para realizá-las. Nestes casos, o seu objetivo não é a remuneração do dinheiro emprestado (apesar de cobrar juros, normalmente abaixo dos de mercado), mas sim o de colaborar com o desenvolvimento econômico, conforme atribuição que lhe é pertinente, segundo o que dispõe o art. 174 da Constituição.⁵

Assim, quando o Estado, através de uma de suas instituições financeiras de fomento – como o BNDES – empresta aos cidadãos ou às empresas privadas, ele facilita o desenvolvimento sustentável e equilibrado da economia em áreas, por exemplo, como a agricultura, a indústria, o comércio e os serviços, além de implementar linhas de investimentos sociais, direcionados para a habitação, a educação, a saúde, a agricultura familiar, o saneamento básico, o transporte urbano e outros.

É o crédito público como instrumento de desenvolvimento social e econômico.

4. Moreira Neto, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 523.

5. Constituição Federal de 1988 – Art. 174. 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.

6.4. Crédito público como fonte de receitas públicas

Nem sempre as receitas públicas ordinárias, especialmente as de natureza tributária, são suficientes para atender às necessidades financeiras do Estado. Surge, então, o papel do crédito público como instrumento alternativo de financiamento.

Assim, sob a ótica do crédito público como fonte de recursos financeiros para o atendimento das despesas públicas – modalidade de receita pública – temos o Estado como devedor em contratos de empréstimos, em que o particular lhe disponibiliza recursos em troca da remuneração do dinheiro no tempo (juros).

O Estado como tomador de empréstimos para financiar as despesas públicas é, aliás, a associação mais comum que a doutrina costuma fazer a respeito do crédito público. Poucos autores incluem no conceito de crédito público o viés anteriormente analisado, que tem o Estado como fornecedor de capital, no exercício da sua função fomentadora, estimuladora, desenvolvimentista ou interventiva na economia.

Entretanto, costumava-se afirmar que o crédito público só poderia ser considerado uma modalidade de receita pública extraordinária, prestigiando-se o caráter de definitividade das receitas nos cofres públicos e vinculando-se esta modalidade de fonte de recursos ao financiamento de despesas públicas excepcionais ou extraordinárias. Mas esta visão é superada nos dias de hoje, já que o crédito público faz parte integrante do orçamento como fonte regular de financiamento estatal, inclusive classificado pela Lei nº 4.320/1964 como espécie de receita de capital.

Neste sentido, afirma Aliomar Baleeiro que “o crédito público inclui-se entre os vários processos de que o Estado pode lançar mão para obtenção de fundos (...). Na maioria dos países, nos últimos séculos, ele constitui processo normal e ordinário de suprimento dos cofres públicos”.⁶

Segundo Kiyoshi Harada⁷

para a generalidade dos autores, crédito público é um contrato que objetiva a transferência de certo valor em dinheiro de uma pessoa, física ou jurídica, a uma entidade pública para ser restituído, acrescido de juros, dentro de determinado prazo ajustado. Corresponde, portanto, na teoria geral dos contratos, ao mútuo, espécie do gênero empréstimo, ou seja, empréstimo de consumo, em contraposição ao comodato, que configura um empréstimo de uso.

6. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 17. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 579.

7. Harada, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 114.

As operações de crédito público se concretizam através de contratos de empréstimos, sejam eles específicos e diretos entre o credor e o devedor, sejam eles operacionalizados através da emissão pulverizada de títulos públicos (p. ex. Bônus do Tesouro Nacional, Obrigações do Tesouro Nacional, Letra Financeira do Tesouro Nacional, Nota do Banco Central e Letra do Tesouro Nacional).

Apesar da controvérsia sobre a natureza jurídica do crédito público – que envolvia teses que afirmavam ser um ato de soberania ou, ainda, um ato legislativo – hoje, é pacífico o entendimento sobre a sua natureza contratual.

Para esclarecer melhor a questão da **natureza jurídica do crédito público** enquanto fonte de receita pública, temos quatro correntes a considerar, cada qual contemplando um aspecto relevante da relação: a) *ato de soberania*, constituindo o empréstimo público uma obrigação de Direito Público unilateralmente criada pelo Estado, justificando a impossibilidade de invasão ou de intervenção forçada do Estado credor no País devedor quando este não conseguisse saldar sua dívida;⁸ b) *ato legislativo*, uma vez que os empréstimos públicos se originam de atos normativos editados especificamente para tal função; c) *contrato de direito privado*, já que seguem a disciplina do contrato de mútuo previsto no Direito Privado; d) *contrato de direito público (ou administrativo)*, uma vez que, não obstante haja uma aproximação entre o contrato de mútuo do direito civil e o contrato de direito administrativo, o Estado não figura em posição de igualdade com o particular e nem tem a mesma liberdade deste na operação, especialmente por haver necessidade de autorização legislativa, previsão orçamentária e controle do Congresso Nacional.

6.5. Efeitos econômicos do crédito público

Ao oferecer recursos financeiros ao setor privado, ou ao buscar no mercado financeiro recursos para realizar suas atividades e financiar as despesas públicas em geral, as operações de crédito materializadas pelos empréstimos públicos geram efeitos econômicos relevantes.

Ressalve-se, entretanto, que tais reflexos econômicos precisam ser analisados em conjunto com a política econômica de cada época e de cada lugar, especialmente

8. Esta teoria foi a base da denominada *Doutrina Drago* (1902), desenvolvida pelo Ministro das Relações Exteriores argentino Luis Maria Drago, que propunha a impossibilidade do uso da força para exigir o pagamento de dívidas entre nações. Justificava-se, na época, a supressão de métodos coercitivos e armados em face da Venezuela por parte de Inglaterra, Alemanha e Itália, para cobrarem suas dívidas.

quanto às doutrinas que pregam o endividamento (Keynes), e quanto às que, em sentido contrário, defendem o equilíbrio orçamentário e a reestruturação da dívida pública interna e externa.

Neste sentido, recorremos aos escritos de Aliomar Baleeiro,⁹ que identificou estes efeitos em análise acurada sobre o assunto, especialmente quanto à questão do compartilhamento dos encargos dos empréstimos públicos no tempo por gerações futuras, quanto à possibilidade de aquecimento de economias em períodos de retração e, finalmente, no controle inflacionário.

O primeiro reflexo percebido pelo financista seria que as gerações futuras partilhariam as despesas da atualidade, como um processo de **repartição de encargos no tempo**, diferentemente do que ocorre em regra com a tributação, que divide o gravame entre os indivíduos no mesmo período. O benefício das gerações futuras se originaria no resultado dos investimentos realizados e concretizados a partir da contratação dos empréstimos, compartilhando o ônus com as gerações presentes.

Outro efeito é o de propiciar **liquidez financeira** e recursos para financiar o atendimento de despesas públicas em períodos de retração ou até mesmo de depressão econômica, complementando a função dos tributos, uma vez que nestes períodos de baixa produtividade, de consumo e de investimentos, as receitas tributárias se reduzem, na medida em que a produtividade em geral é afetada negativamente.

O **controle da inflação**, ao se retirarem temporariamente os recursos financeiros de circulação, a partir da contratação dos empréstimos, com a devolução do dinheiro em momento posterior já em fase de equilíbrio e de estabilidade monetária é, também, um mecanismo utilizado juntamente com a tributação no processo de controle do consumo excessivo.

Quanto à comparação entre os reflexos econômicos do crédito público no âmbito interno em relação ao externo, interessante análise é feita por Fernando Rezende.¹⁰ Segundo este autor, ainda que ambos tenham a mesma magnitude e taxas de juros similares, o crédito público externo representa uma carga financeira maior para a comunidade nacional, se comparado com o crédito público interno, uma vez que os pagamentos de juros feitos a estrangeiros acarretariam uma dedução da renda interna disponível, ao passo que os pagamentos de juros referentes ao crédito interno seriam considerados como simples transferências internas.

9. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 475-486.

10. Rezende, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1983, p. 270-271.

6.6. Classificação do crédito público

Como fonte regular de financiamento do Estado, o empréstimo público como concretização do crédito público acaba por possuir diversas classificações, cada qual destacando uma característica do seu tipo.

A classificação mais tradicional refere-se à competência do ente federativo que contrai o **empréstimo público**, podendo ser **federal**, **estadual** ou **municipal**.

Analisando sob o aspecto do momento do reembolso, podemos distinguir o **empréstimo público de curto prazo**, quando a conclusão do contrato e o respectivo reembolso são realizados no mesmo exercício financeiro do seu início, do **empréstimo público de longo prazo**, quando a devolução dos valores emprestados se realiza em anos subsequentes à contratação inicial.

Por sua vez, na ótica da sua territorialidade, podemos identificar o **empréstimo público interno**, quando credor e devedor encontram-se na mesma esfera territorial da captação dos recursos (em geral considerado no mesmo país, mas pode-se estender o conceito para se realizado dentro do território do próprio ente federativo: Estado ou Município), ao passo que o **empréstimo público externo** ou internacional ocorre quando o local da captação dos recursos não é nacional, sendo normalmente celebrado com uma pessoa estrangeira, seja com outro país, com uma empresa estrangeira sediada no exterior ou em outro mercado financeiro que não o brasileiro. Registre-se que esta classificação pode comportar não apenas o elemento territorial da captação dos recursos, mas também a nacionalidade da moeda, das partes ou do local de celebração do contrato.

Podem, ainda, ser classificados quanto à característica da sua realização, distinguindo-se em **empréstimo público voluntário**, se a sua contratação for pautada pela liberdade e autonomia da vontade das partes, e o **empréstimo público compulsório**, se for baseado no poder de império estatal, não havendo possibilidade de escolha em emprestar ou não, já que o elemento volitivo neste caso não existirá. Exemplo de empréstimo público voluntário são as emissões de títulos da dívida pública, que podem ser adquiridos no mercado financeiro, ao passo que como exemplo de empréstimo público compulsório temos os depósitos bancários compulsórios que as instituições financeiras são obrigadas a realizar perante o Banco Central. Importante nesta classificação é não se confundir o empréstimo público compulsório, modalidade de crédito público, com o empréstimo compulsório, considerado como espécie de tributo.¹¹

11. Por diversas razões considera-se o empréstimo compulsório modalidade de tributo restituível, entendimento

6.7. Crédito público na legislação brasileira

O Brasil vem utilizando o crédito público como instrumento de captação de receitas desde o Império. Isto porque já encontramos a previsão da sua existência no texto do Alvará de 9 de maio de 1810, que determinava que todas as dívidas contraídas pela Real Fazenda da Capitania do Rio de Janeiro até o fim do ano de 1797 se considerariam “antigas”, impondo-se a pena de prescrição a todos os credores que no prazo de três anos não apresentassem ao Conselho da Fazenda os respectivos documentos para as competentes habilitações.

Na Constituição de 1891 havia a previsão para o Congresso Nacional legislar sobre a matéria de crédito público e autorizar o Poder Executivo a contrair empréstimos e fazer outras operações de crédito (art. 34), além de afirmar que o Governo da União garantiria o pagamento da dívida pública interna e externa (art. 84). Na Carta de 1934, a sua previsão vinha no art. 39, item III, que atribuía ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República, a competência para dispor sobre a dívida pública, os meios para pagá-la e sobre a abertura e as operações de crédito. A Constituição de 1937 fixou a atribuição do Poder Legislativo para tratar de crédito público no seu art. 16. Em 1946, a Constituição estabelecia o seu regime em diversos dispositivos (art. 7º, inciso IV; art. 23, incisos I e II; art. 33; art. 63, inciso II, e art. 65, inciso III). Na Carta de 1967 (com a Emenda Constitucional nº 1/1969) a previsão vinha no art. 46, inciso II, ao dispor competir ao Congresso Nacional tratar de abertura e as operações de crédito, da dívida pública e das emissões de curso forçado.¹²

este que foi cancelado pelo STF (RREE 138.284-8; 146.733; ADC-1/DF). Primeiro, porque estando o empréstimo compulsório previsto na Constituição Federal de 1988 no capítulo do Sistema Tributário Nacional (art. 148), bem como expresso no Código Tributário Nacional (art. 15), derivaria destes dispositivos legais o regime jurídico a que estaria submetido. Segundo, a própria Constituição lhe impõe a observância do princípio da anterioridade, condicionante existente apenas para os tributos em geral. Terceiro, por ser compulsório, estaria de acordo com a natureza coativa dos tributos prevista no art. 3º do CTN que diz que “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória (...)*”, o que seria reforçado pelo teor do art. 4º ao estabelecer que “*A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador (...) sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II – a destinação legal do produto da sua arrecadação*”.

12. *Constituição de 1891*, Art. 34. Compete privativamente ao Congresso Nacional: (...) 2º) autorizar o Poder Executivo a contrair empréstimos e a fazer operações de crédito; 3º) legislar sobre a dívida pública e estabelecer os meios para o seu pagamento. *Constituição de 1891*, Art. 84. O Governo da União afiança o pagamento da dívida pública interna e externa. *Constituição de 1934*, Art. 39. Compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República: (...) 3) dispor sobre a dívida pública da União e sobre os meios de pagá-la; regular a arrecadação e a distribuição de suas rendas; autorizar emissões de papel-moeda de curso forçado, abertura e operações de crédito. *Constituição de 1937*, Art. 16. Compete privativamente à União o poder de legislar sobre as seguintes matérias: (...) VI – as finanças federais, as questões de moeda, de crédito, de bolsa e de banco. *Constituição de 1967*, Art. 46. Ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, cabe

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, possui inúmeros dispositivos em matéria de crédito público, dos quais passamos a destacar os principais. Primeiro, temos no art. 21, inciso VIII, a previsão da competência da União para “*administrar as reservas cambiais do País e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito*”. No art. 22, inciso VII, está a previsão da competência da União para legislar sobre a política de crédito. O art. 48 traz a competência do Congresso Nacional para dispor sobre as operações de crédito e da dívida pública (inciso II), bem como sobre o montante da dívida mobiliária federal (inciso XIV). O art. 52 estabelece competir privativamente ao Senado Federal

dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal” (inciso VII); “dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno” (inciso VIII);

e “*estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*” (inciso IX). Já o art. 163 atribui a Lei Complementar a competência para dispor sobre normas gerais sobre a dívida pública externa e interna e emissão e resgate de títulos da dívida pública (incisos II, III e IV).

A Lei Complementar nº 101/2000 traz no seu Capítulo VII (arts. 29 a 42), intitulado “Da Dívida e do Endividamento” as normas gerais sobre o crédito público, incluindo os limites da dívida pública e das operações de crédito, a contratação das operações de crédito, as limitações ao Banco Central, as garantias e contragarantias, os restos a pagar etc.

Finalmente, a Lei nº 4.320/1964, apesar de dispor sobre normas gerais de direito financeiro, pouco tratou do crédito público, tão somente reconhecendo as operações de crédito e classificando-as como receita de capital. Neste sentido, o art. 3º estabelece que “*a Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei*”. Já o art. 11, § 4º, ao apresentar a classificação das receitas, incluiu as operações de crédito no grupo das receitas de capital.

dispor, mediante lei, sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: (...) II – o orçamento; a abertura e as operações de crédito; a dívida pública; as emissões de curso forçado;

6.8. Títulos de crédito públicos

O crédito público se operacionaliza através de empréstimos. Estes podem ser feitos diretamente entre as partes, envolvendo, em regra, instituições financeiras públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras. Ou podem se operacionalizar de maneira pulverizada, quando o tomador do empréstimo (Estado) emite títulos representativos de frações do contrato de empréstimo que são lançados no mercado financeiro para a captação dos recursos.

Esta modalidade de captação de recursos financeiros se faz pela **emissão** de títulos da dívida pública, que podem ser *nominativos* ou ao *portador*; *federais*, *estaduais* ou *municipais*; *internos* ou *externos* (nacionais ou internacionais); em *moeda nacional* ou *estrangeira*; de *curto*, *médio* ou *longo prazo*; *pós-fixados* ou *prefixados*, conforme a sua indexação. Assumem diversas formas, tais como as apólices, bônus, cupões, obrigações, letras, notas e bilhetes.

As **espécies** federais mais conhecidas emitidas pelo Tesouro Nacional ou pelo Banco Central são: Ativos da Dívida Agrícola; Bônus do Tesouro Nacional (já extinto); Certificados da Dívida Pública; Certificados do Tesouro Nacional; Certificados Financeiros do Tesouro; Créditos Securitizados; Letras do Tesouro Nacional; Letras Financeiras do Tesouro; Notas do Tesouro Nacional; Títulos da Dívida Agrária, Letras do Banco Central, Notas do Banco Central, Bônus do Banco Central, entre outros.

Identificamos vários **benefícios da operação** para ambas as partes. O tomador do empréstimo, emitente dos títulos, irá utilizar os recursos captados para diversas finalidades, seja como instrumento de política monetária, seja no financiamento direto das suas atividades ou até mesmo para refinaranciar a própria dívida pública. Por sua vez, o adquirente dos títulos, que figurará como o prestamista, além de ser remunerado por juros, poderá negociar os títulos no mercado, oferecê-los em garantia de outras operações ou negócios e, até mesmo, quitar débitos perante o Estado.

A sua **emissão** e resgate se submetem ao princípio da legalidade, já que a Constituição prevê que lei complementar disporá sobre a matéria (art. 163, inciso IV), devendo estar autorizadas as operações em lei ou no orçamento (art. 165, § 8º), competindo ao Senado Federal fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e dispor sobre os limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno, dívida mobiliária e concessão de garantias (art. 52, incisos VI a IX).

Em regra, ao final do seu prazo, o prestamista irá realizar o **resgate do título** pelo valor integral, quando se diz que o título “venceu” e a dívida foi amortizada. Mas os títulos, ao final do seu prazo, poderão ser convertidos em novos títulos, com características iguais ou diferentes, de maneira voluntária ou forçada.

A **remuneração dos títulos públicos** é feita através do pagamento de uma taxa de juros devida periodicamente (mensal, semestral, anual etc.), que variará segundo a maior ou menor liquidez do mercado e, principalmente, em face da segurança no pagamento dos títulos ao final do seu prazo, o que muitas vezes exige uma garantia a ser oferecida pelo emitente. Países (ou entes federativos) que já pediram a moratória de suas dívidas encontram maiores dificuldades em lançar títulos no mercado devido ao alto risco para o investidor, onerando a sua remuneração a fim de compensar o investimento. Em certos casos de baixa atratividade no investimento, além de majorar a taxa de juros, os títulos acabam sendo emitidos “abaixo do par”, quando o seu valor nominal é superior ao valor de colocação no mercado, mas com a obrigação de resgate pelo valor integral.

6.9. Dívida pública

A **dívida pública** propriamente dita representa o somatório das obrigações do Estado perante todos os seus credores referentes aos empréstimos públicos contraídos no mercado interno ou externo, seja através dos contratos diretos com instituições financeiras ou demais credores, seja pela emissão de títulos, para financiar as despesas públicas não cobertas pelas receitas públicas ordinárias, especialmente as tributárias. Há quem inclua, também, no conceito de dívida pública as garantias prestadas pelo Estado, uma vez que estas podem se converter em obrigação. Mas sob a ótica de um conceito mais amplo, é comum a referência à **dívida pública consolidada**, que engloba as obrigações relativas aos empréstimos de longo prazo, juntamente com todas as demais obrigações estatais, tais como as obrigações previdenciárias, com o pagamento de salários, aquisição de móveis ou imóveis, pagamento de fornecedores e prestadores de serviços, precatórios etc. Todavia, como estamos analisando neste capítulo apenas as operações referentes ao crédito público, o primeiro conceito é o que nos interessa.

O art. 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) adota as seguintes definições sobre a matéria: I – **dívida pública consolidada ou fundada** é o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II – **dívida pública mobiliária** é a dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios; III – **operação de crédito** 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; IV – **concessão de garantia** é o compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada; V – **refinanciamento da dívida mobiliária** é a emissão de títulos para pagamento do principal, acrescido da atualização monetária.

Temos, também, a **dívida pública flutuante**, que é aquela contraída a curto prazo, para atender às momentâneas necessidades de caixa, surgindo no momento em que as receitas referentes à respectiva despesa ainda não tenham sido percebidas. Esta dívida caracteriza-se por não depender de autorização legislativa, somente podendo ser contraída internamente e por curto prazo, compreendendo, segundo o art. 92 da Lei nº 4.320/1964: I – os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; II – os serviços da dívida a pagar; III – os depósitos; IV – os débitos de tesouraria.

Em eventual **inadimplência da dívida pública** interna, a Constituição Federal de 1988 estabelece, no art. 34, inciso V, e no art. 35, inciso I, que, respectivamente, a União intervirá nos Estados e no Distrito Federal, para reorganizar as finanças da unidade da Federação que suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior. No mesmo sentido, estabelece que os Estados poderão intervir em seus Municípios, quando deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada.

Denomina-se **moratória** o instituto segundo o qual o Estado deixa voluntariamente de pagar o débito, e **bancarrota** quando a inadimplência não é voluntária, motivada pela insuficiência de recursos financeiros. Em qualquer caso, costuma-se, em âmbito internacional, realizar a arbitragem para solucionar o conflito de interesses entre credor e devedor. Internamente, poderá o credor executar a obrigação vencida perante os tribunais, que tramitará pela forma ordinária e, condenado o Estado, será expedido o respectivo Ofício Requisitório para pagamento através de Precatório.

Para evitar tanto a intervenção estatal como a ocorrência de moratórias, bancarrotas ou a execução judicial dos valores, a legislação estabelece mecanismos de fiscalização para a autorização da contratação de créditos públicos. Assim, é prevista a fiscalização dos contratos realizados pela Administração Pública a cargo dos Tribunais de Contas e pelos órgãos internos dos respectivos Poderes (art. 70, CF/88).

Tratando-se de Crédito e de Dívida Pública Interna, o **Banco Central do Brasil** tem funções relevantes, estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 (art. 164, CF). Atua como um órgão estatal controlador e disciplinador do mercado financeiro brasileiro. Possui diversas atribuições, dentre as quais destacam-se o exercício exclusivo da competência para emitir moeda, para comprar e vender títulos de emissão do Tesouro Nacional, para regular a oferta de moeda ou taxa de juros, e para depositar as disponibilidades de caixa da União. Assim, por exemplo, quando houver excesso de dinheiro em circulação que possa gerar inflação o Banco Central poderá vender títulos públicos e enxugar a oferta de capitais ou, ao contrário, comprar os títulos e recolocar o dinheiro disponível no mercado. Além destas atribuições previstas na Constituição Federal, identificamos nos arts. 10 e 11 da Lei nº 4.595/1964 as seguintes atribuições ao Banco Central: a) realizar operações de redesconto e empréstimo a instituições financeiras bancárias; b) efetuar o controle dos capitais estrangeiros; c) exercer a fiscalização das instituições financeiras e aplicar as penalidades previstas; d) conceder autorizações às instituições financeiras; e) exercer permanente vigilância nos mercados financeiros e de capitais.

O Banco Central do Brasil, autarquia federal integrante do sistema Financeiro Nacional, foi criado em 31/12/1964, com a promulgação da Lei nº 4.595. Antes da criação do Banco Central, o papel de autoridade monetária era desempenhado pela Superintendência da Moeda e do Crédito – Sumoc, pelo Banco do Brasil – BB e pelo Tesouro Nacional. A Sumoc, criada em 1945 com a finalidade de exercer o controle monetário e preparar a organização de um banco central, tinha a responsabilidade de fixar os percentuais de reservas obrigatórias dos bancos comerciais, as taxas do redesconto e da assistência financeira de liquidez, bem como os juros sobre depósitos bancários. Além disso, supervisionava a atuação dos bancos comerciais, orientava a política cambial e representava o País junto a organismos internacionais. O Banco do Brasil desempenhava as funções de banco do governo, incumbindo-lhe o controle das operações de comércio exterior, o recebimento dos depósitos compulsórios e voluntários dos bancos comerciais e a execução de operações de câmbio em nome de empresas públicas e do Tesouro Nacional, de acordo com as normas estabelecidas pela Sumoc e pelo Banco de Crédito Agrícola, Comercial e Industrial. O Tesouro Nacional era o órgão emissor de papel-moeda. Importante ressaltar que a Constituição de 1988 prevê ainda, em seu art. 192, a elaboração de Lei Complementar do Sistema Financeiro Nacional, que deverá substituir a Lei nº 4.595/1964 e redefinir as atribuições e a estrutura do Banco Central do Brasil.

Ao falar da **dívida pública externa** brasileira, não podemos deixar de destacar o papel do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (Bird), também conhecido como Banco Mundial, organismos financeiros internacionais, ambos criados em 1944 na Conferência de Bretton Woods com o propósito de facilitar a estabilidade financeira mundial no pós-guerra e fornecer recursos para investimentos. Ao BIRD, caberia o financiamento da reconstrução dos países destruídos pela guerra e, posteriormente, o financiamento de projetos de desenvolvimento. O FMI, por sua vez, zelaria pela estabilidade financeira mundial, garantindo empréstimos aos países com dificuldades para fechar seus balanços de pagamento.

Os instrumentos mais comuns de ajuda financeira realizados nas últimas décadas por estas instituições internacionais são os seguintes: a) **SBA** – Acordo Stand-by (*Stand-by agreement*) é a política mais comum de empréstimos do FMI, utilizada desde 1952 para os países com problemas na balança de pagamentos de curto prazo, envolvendo apenas o financiamento direto de 12 a 18 meses, com prazo de pagamento de três a cinco anos e cobrança de juros fixos; b) **ESF** – Programa de Contenção de Choques Externos (*Exogenous Shocks Facility*) atende a situações de crises ou de conflitos temporários que influem no comércio, flutuações no preço de *commodities*, desastres naturais; c) **EFF** – Programa de Financiamento Ampliado (*Extended Fund Facility*) oferece recursos àqueles países que possuem problemas estruturais no balanço de pagamentos, com a imposição da solução dos problemas através de reformas e privatizações; d) **SRF** – Programa de Financiamento de Reserva Suplementar (*Supplemental Reserve Facility*) direcionado a resolver os problemas financeiros de curto prazo que envolvam a perda de confiança no mercado ou ataques especulativos; e) **PRGF** – Programa de Financiamento para Redução da Pobreza e Desenvolvimento (*Poverty Reduction and Growth Facility*), destinado a colaborar com os países mais pobres, com estratégias de combate à pobreza e retomada do crescimento; f) **EA** – Assistência Emergencial (*Emergency Assistance*), para auxiliar os países que sofreram catástrofes naturais ou foram palco de conflitos militares e ficaram economicamente desestabilizados.

O primeiro empréstimo realizado pelo Brasil com o Banco Mundial foi para um projeto de energia elétrica à base térmica, em 1949, por um montante de 75 milhões de dólares. Com o FMI, as operações se iniciaram em 1954, numa primeira experiência através de um aval dado a empréstimo do Eximbank, o banco garantidor de financiamentos às exportações do governo americano. A partir daí, o Brasil se torna devedor de ambas instituições, através de sucessivos acordos para financiar obras de infraestrutura, solucionar problemas cambiais, superar crises financeiras

internas e internacionais e *déficits* na balança de pagamentos. Entretanto, a situação creditícia do Brasil muda ao longo da primeira década do século XXI, uma vez que, ao acumular reservas internacionais suficientes a cobrir as suas dívidas, o país passa a integrar o rol de credores do FMI.

Despesa pública

De nada adiantaria a preocupação com os instrumentos de obtenção de receitas públicas se não houvesse, na mesma esteira, normas regulando a aplicação desses recursos pelo Estado. Afinal, receitas e despesas integram o mesmo processo da atividade financeira estatal.

Apesar de a natureza da decisão sobre a aplicação dos gastos públicos ter, em regra, conteúdo político, existem limites, parâmetros e prioridades constitucionais e infraconstitucionais para a realização de todas as despesas públicas. Assim, encontraremos, tanto na Constituição Federal de 1988 como nas leis específicas do direito financeiro, critérios para a eleição da despesa pública, como também as regras que conduzem o procedimento para sua realização.

É inegável que a definição das políticas públicas e a escolha feita pelo Estado sobre o que fazer com os recursos financeiros arrecadados devem seguir sempre o interesse coletivo, pautarem-se nas necessidades mais urgentes da sociedade e serem conduzidas a partir dos

valores constitucionais voltados para a consecução e o atendimento dos direitos fundamentais e dos direitos sociais.

7.1. Conceito de despesa pública

Despesa pública é o conjunto de gastos realizados pelo Estado no seu funcionamento. Noutras palavras, é a aplicação de recursos financeiros em bens e serviços destinados a satisfazer as necessidades coletivas. A origem etimológica da palavra despesa vem do latim *dispendere*, que significa empregar e, portanto, nos indica a sua função: utilizar os recursos estatais na execução da sua finalidade. Apesar de utilizarmos a palavra “gasto” como sinônimo de despesa, no direito financeiro não há uma conotação negativa como usualmente é empregada no dia a dia, no sentido de desperdício ou de esbanjamento. Muito pelo contrário, o gasto do dinheiro público deve ser sempre feito e considerado como um emprego da verba pública de maneira positiva, ou seja, um investimento na sociedade ou no patrimônio estatal, agregando-se valor através da despesa pública, em bens ou serviços de interesse da coletividade.

Como vivemos em um Estado de Direito, onde o administrador da coisa pública não está livre para empregá-la da maneira que melhor lhe convier, este encontrará os parâmetros para a sua atuação na lei, razão pela qual as despesas públicas deverão estar previstas no orçamento.

Segundo Dejalma de Campos,¹ “a despesa pública é a aplicação de certa importância em dinheiro, por autoridade pública, de acordo com autorização do Poder Legislativo, para a execução de serviços a cargo do Governo”. Para Alberto Deodato,² “a despesa é o gasto da riqueza pública autorizado pelo poder competente, com o fim de ocorrer a uma necessidade pública”. Finalmente, nas palavras de Aliomar Baleeiro,³ a despesa pública “designa o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para o funcionamento dos serviços públicos.

Porém, a despesa pública deve ser compreendida numa acepção mais ampla no plano financeiro. Isto porque além do emprego nas necessidades básicas coletivas, o Estado destina parte das receitas públicas em ações devidamente programadas a propiciar o desenvolvimento social e econômico. Daí por que dizemos que a despesa pública se relaciona diretamente com a política fiscal, mecanismo pelo qual é

1. Campos, Dejalma. *Direito Financeiro e Orçamentário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 49.

2. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 135.

3. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 73.

exercida a administração financeira dos gastos e do emprego dos recursos públicos, de maneira planejada e direcionada à realização de um determinado fim específico.

Portanto, ao tratar de despesas públicas estaremos nos referindo a todas as espécies de gastos que o Estado realiza em bens e serviços, tanto os necessários ao atendimento das necessidades públicas básicas, quanto aqueles vinculados à realização das políticas públicas de desenvolvimento social e econômico.

7.2. Características das despesas públicas

Existem três características distintivas nas despesas públicas: a *econômica*, a *política* e a *jurídica*. Podemos dizer que se trata de recursos financeiros estatais (econômica), destinados a satisfazer e atender às necessidades coletivas identificadas pelo respectivo governo (política), cuja aplicação deverá ser devidamente autorizada pela lei orçamentária (jurídica). Assim, caracteriza-se pelo teor financeiro, uma vez que se refere a recursos de natureza pecuniária; pelo teor político, pois dependerá da ideologia de cada governante que elegerá as prioridades dos seus gastos e investimentos; e, pelo teor jurídico, pois dependerá da previsão orçamentária para ser realizada.⁴

Da característica **econômica** desponta o seu próprio elemento constitutivo: o dinheiro. A despesa pública nada mais é do que a alocação das receitas públicas arrecadadas pelo Estado na sua atividade financeira. Isto porque o Estado não tem por objetivo acumular riqueza e formar um patrimônio. Sua finalidade é sempre voltada ao atendimento das necessidades coletivas e tudo o que é arrecadado deve servir a um objetivo público. Portanto, para cobrir os custos dos bens e dos serviços que o Estado oferecerá à sociedade, ele deverá dispor dos recursos financeiros que ingressaram nos seus cofres a título de tributos, de multas e demais penalidades, de rendas do seu próprio patrimônio e das demais fontes. O emprego de tais recursos é a própria despesa pública.

O aspecto **político** se revela na medida em que as escolhas estatais para realizar as despesas públicas são essencialmente de natureza política. A programação das despesas públicas disposta nos orçamentos estará de acordo com o perfil de cada governo, na linha das suas convicções econômicas, políticas e sociais. Poderá haver uma grande variedade de estilos de governos – os liberais, os sociais, os intervencionistas, os socialistas etc. – cada um destes realizará as despesas públicas de acordo com a própria ideologia.

4. Campos, Dejalma. *Direito Financeiro e Orçamentário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 49-50.

Já o viés **jurídico** da despesa pública encontra-se na obrigação de ela ser prevista no orçamento. A despesa pública não pode ser realizada livremente pelo administrador público. Ao contrário, deve corresponder a previsão na lei orçamentária, devidamente aprovada pelo Poder Legislativo, seguindo, principalmente, as diretrizes constitucionais. Como bem coloca Regis Fernandes de Oliveira⁵ “todas as despesas devem encontrar respaldo constitucional ou legal. Todas devem gerar benefício ao Poder Público, seja como aumento patrimonial, seja como retribuição a serviços prestados ou compra de bens ou serviços etc.” Esta previsão orçamentária deverá levar em consideração que para toda despesa deverá haver uma receita a financiá-la, sob pena de afetar o equilíbrio das contas públicas. Assim, ressalta Ricardo Lobo Torres⁶ que “a despesa e a receita são duas faces da mesma moeda, as duas vertentes do mesmo orçamento. Implicam-se mutuamente e devem se equilibrar”.

7.3. Natureza da determinação das despesas públicas

A doutrina tradicional é uníssona em afirmar que a natureza da escolha sobre as despesas públicas é eminentemente **política**.

Aliomar Baleeiro⁷ explica que

em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas ideias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrechoque dos grupos detentores do poder. Determinar quais as necessidades de um grupo social a serem satisfeitas por meio do serviço público, e, portanto, pelo processo da despesa pública, ressalvada a hipótese de concessão, constitui missão dos órgãos políticos e questão essencialmente política.

No mesmo sentido, entende Regis Fernandes de Oliveira⁸ que “a decisão de gastar é, fundamentalmente, uma decisão política. A decisão política já vem inserta no documento solene de previsão de despesas. Dependendo das convicções políticas, religiosas, sociais, ideológicas, o governante elabora seu plano de gastos”. Mais adiante, este autor complementa: “A decisão de gastar é, em essência, política. É o aferir das necessidades públicas que leva à decisão da despesa. Programados os

5. Oliveira, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 255.

6. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 193.

7. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 78.

8. Oliveira, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 243.

recursos e elaborada a estimativa de seu ‘quantum’, resta a opção, dentre as inúmeras finalidades estatais, em que gastar e como fazê-lo”.⁹

Este entendimento de que a eleição das despesas públicas é de ordem política é reforçado pela norma do art. 165 da Constituição Federal, que atribui privativamente ao chefe do Poder Executivo a iniciativa para elaborar as leis orçamentárias.¹⁰

Entretanto, hoje em dia se configurou um cenário jurídico no Brasil, desenvolvido a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, que nos permite dizer que cada vez mais as despesas públicas são priorizadas e determinadas por comandos jurídicos e cada vez menos por deliberações de natureza política. Ou seja, as despesas públicas não se originam, exclusivamente, a partir de deliberações políticas pautadas nas convicções e aspirações do governante, mas, sim, decorrem, em grande parte das vezes, das imposições existentes nos diversos comandos normativos do nosso ordenamento jurídico, especialmente aqueles de ordem constitucional.

Por cinco motivos afirmamos que as despesas públicas vêm absorvendo uma origem normativa, restando, por decorrência, uma margem cada vez menor para deliberações de cunho político a seu respeito. Em primeiro lugar, devemos reconhecer o perfil social que a Carta Constitucional de 1988 apresenta, oferecendo à sociedade brasileira uma enorme gama de direitos¹¹ sociais e fundamentais,

9. Oliveira, Regis Fernandes. Op. cit., p. 254.

10. STF: “Competência exclusiva do Poder Executivo iniciar o processo legislativo das matérias pertinentes ao Plano Plurianual, às Diretrizes Orçamentárias e aos Orçamentos Anuais. Precedentes: ADI 103 e ADI 550.” (ADI 1.759-MC, Rel. Min. Néri da Silveira, julgamento em 12/03/1998, Plenário, DJ de 06/04/2001). “Orçamento anual. Competência privativa. Por força de vinculação administrativo-constitucional, a competência para propor orçamento anual é privativa do Chefe do Poder Executivo.” (ADI 882, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 19/02/2004, Plenário, DJ de 23/04/2004). No mesmo sentido: ADI 2.447, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 04/03/2009, Plenário, DJE de 04/12/2009.

11. Luis Roberto Barroso explica que direitos sociais são comumente identificados como aqueles que envolvem prestações positivas por parte do Estado, razão pela qual demandariam investimento de recursos, nem sempre disponíveis. Esses direitos, também referidos como prestacionais, se materializam com a entrega de determinadas utilidades concretas, como educação e saúde. É certo, todavia, que já não prevalece hoje a ideia de que os direitos liberais – como os políticos e os individuais – realizam-se por mera abstenção do Estado, com um simples *non facere*. Pelo contrário, produziu-se já razoável consenso de que também eles consomem recursos públicos. Por exemplo: a realização de eleições e a organização da Justiça Eleitoral consomem gastos vultosos, a exemplo da manutenção da polícia, do corpo de bombeiros e do próprio Judiciário, instituições importantes na proteção da propriedade. Sobre o tema, vejamos: Stephen Holmes e Cass Sunstein, *The cost of rights*, 1999; Flávio Galdino, *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores, 2005; e Ana Paula de Barcellos, *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*: o princípio da dignidade da pessoa humana, 2002. (Barroso, Luis Roberto. Da Falta de Efetividade à Judicialização Excessiva: Direito à Saúde, Fornecimento Gratuito de Medicamentos e Parâmetros para a Atuação Judicial. In Sarmento, Daniel; Souza, Neto, Cláudio Pereira de. *Direitos Sociais*: Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em Espécie. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 877)

assumindo uma série de deveres para garanti-los e atendê-los, o que faz com que surja todo um conjunto de despesas para a consecução. Em segundo lugar, estas normas constitucionais perdem a sua consideração de “normas programáticas” ao se consolidar no Brasil a doutrina da efetividade das normas constitucionais,¹² conferindo-lhes uma aplicação direta e imediata. Em terceiro lugar, e por decorrência das duas primeiras, temos a ascensão da judicialização dos direitos fundamentais, permitindo que o particular passe a ter legitimidade para demandar judicialmente a realização daqueles direitos fundamentais constitucionalmente previstos e garantidos, que eventualmente não tenham sido regularmente satisfeitos pela atividade estatal originalmente programada. Em quarto lugar, a Constituição apresenta uma variedade imensa de tributos vinculados, especialmente no caso das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, cuja arrecadação contém uma destinação predeterminada pela norma instituidora do tributo, dirigindo a aplicação dos recursos às despesas públicas previstas na própria lei. Finalmente, em quinto e último lugar, encontramos no texto constitucional dispositivos que estabelecem não apenas em que área deve ser realizada uma despesa pública, mas também especificam o percentual mínimo que deve ser aplicado, como são os casos previstos no § 2º do art. 198, no art. 212 ou no art. 77 do ADCT.

Mas se estes cinco argumentos não forem suficientes, devemos lembrar que não se pode deixar de considerar que a Constituição Federal define expressamente no seu art. 3º os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que deverão ser observados prioritariamente pelo Administrador Público, pautando os seus atos e as suas decisões, até mesmo aquelas de cunho político.

Assim, apesar de ser efetivamente privativa a competência do Poder Executivo em deliberar a alocação das receitas públicas nas despesas públicas que entender mais conveniente, este deverá seguir uma ordem de prioridades. Em primeiro lugar, não poderá deixar de alocar os recursos públicos para fazer frente às despesas públicas previstas pela Constituição, seja através dos seus comandos imperativos, seja pelas normas definidoras de direitos e garantias fundamentais. Em segundo lugar, o Administrador Público terá de, obrigatoriamente, destinar o produto da arrecadação dos tributos vinculados àquelas despesas públicas previstas na respectiva lei. Finalmente, no campo residual para a deliberação política sobre a aplicação dos recursos públicos, ainda assim, suas escolhas deverão se pautar pelos ditames

12. Sobre o tema da efetividade das normas constitucionais indica-se a bibliografia de Luís Roberto Barroso, especialmente: *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2. ed., 1993; e *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

do art. 3º da Constituição e dos demais valores consignados ao longo do seu texto. Portanto, mesmo no campo remanescente, considerado flexível para a deliberação da realização das despesas públicas, ainda que se possa dizer que sua escolha é dotada de natureza política, esta deverá se pautar pelo atendimento daqueles objetivos. Afinal, como preconizava Rui Barbosa,¹³ a Constituição não contém meros conselhos, avisos ou lições, já que todas as suas previsões são dotadas de força imperativa de regras.

Importante ressaltar que, apesar de estas prioridades e parâmetros que conduzem o processo decisório das despesas públicas decorrerem de previsões constitucionais, sempre haverá um campo deliberativo para a sua realização, a ser definido e executado pelo administrador público. Isto porque quando a Constituição, por exemplo, determina um percentual mínimo a ser aplicado na educação ou na saúde, ela apenas se limita a indicar a área e o quantitativo de recursos a serem destinados, não estabelecendo a forma e os mecanismos para tanto. São definições de políticas públicas, que não estabelecem a forma para a sua execução. Assim, se estes recursos serão utilizados na construção de hospitais ou escolas, na contratação de médicos ou professores, na aquisição de equipamentos ou de medicamentos, estas escolhas continuarão na esfera decisória do governante.

7.4. Classificação das despesas públicas

As despesas públicas podem receber diversas espécies classificatórias, conforme o enfoque pretendido. Podem ser organizadas pela *competência*, quando então serão federais, estaduais ou municipais, conforme o ente federativo que a realizar. Podem ser identificadas pela *localização* da sua realização, sendo então internas ou externas, ou nacionais ou internacionais, se dentro ou fora do território do ente realizador. Quanto à *periodicidade*, as despesas públicas podem ser classificadas em: a) *despesas ordinárias*, desde que estáveis e rotineiras, constantes do orçamento público (p. ex. remuneração dos servidores públicos, pagamento de aposentadorias etc.); b) *despesas extraordinárias*, que se realizam em situações imprevisíveis e, por isso, não possuem uma receita pública própria, nem são contempladas no orçamento (p. ex. guerra externa, calamidade pública ou comoção interna); c) *despesas especiais*, referem-se àqueles gastos que não possuem dotação orçamentária específica (p. ex. a criação de um novo órgão inexistente na estrutura estatal).

13. Barbosa, Rui. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1933, p. 489.

Entretanto, relevante classificação é aquela dada pela Lei nº 4.320/1964, diploma legal que estatui as normas gerais do Direito Financeiro. Segundo esta norma, as despesas públicas podem ser: a) *despesas correntes*: despesas de custeio ou transferências correntes; b) *despesas de capital*: investimentos, inversões financeiras ou transferências de capital.

As **despesas correntes** caracterizam-se por serem contínuas, rotineiras ou periódicas. São dotações destinadas, por exemplo, ao pagamento do funcionamento ou manutenção da estrutura estatal (máquina administrativa), a remuneração de inativos, ao pagamento de juros etc. Estas despesas podem ser subdivididas, por sua vez, em despesas de custeio e transferências correntes.

As **despesas de custeio** referem-se àquelas dotações em que há uma contraprestação ao pagamento que o Estado realiza periodicamente, tais como as despesas relacionadas à remuneração dos servidores públicos civis e militares, pagamentos aos fornecedores de bens e serviços prestados ao Estado etc. Incluem-se neste conceito de despesas de custeio, segundo o próprio § 1º do art. 12 da Lei nº 4.320/1964, as despesas destinadas a atender às obras de conservação e adaptação de bens imóveis. A Lei nº 4.320/1964 (art. 13) relaciona as suas espécies como sendo: pessoal civil; pessoal militar; material de consumo; serviços de terceiros; encargos diversos.

Por sua vez, as **transferências correntes** referem-se a despesas igualmente periódicas, porém caracterizadas por não gerarem uma contraprestação específica e direta em bens ou serviços, inclusive servindo para atender a outras entidades de direito público ou privado. Como exemplo de transferências correntes temos o pagamento de juros da dívida pública, de aposentadorias e pensões de servidores públicos inativos, as transferências financeiras entre os entes federativos e, também, as subvenções sociais, que se destinam a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural sem finalidade lucrativa, e as subvenções econômicas, que se destinam a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial ou rural. A Lei nº 4.320/1964 (art. 13) relaciona as suas espécies como sendo: subvenções sociais; subvenções econômicas; inativos; pensionistas; salário-família e abono familiar; juros da dívida pública; contribuições de previdência social; diversas transferências correntes.

Já as **despesas de capital** caracterizam-se por serem eventuais, ou seja, desprovidas de periodicidade, como ocorre com as despesas correntes. Além disso, apresentam na sua realização uma operação financeira relativa a uma aquisição patrimonial (obras, bens móveis ou imóveis, valores mobiliários etc.) ou a uma redução da dívida pública. Estas despesas podem ser de três espécies: investimentos, inversões financeiras ou transferências de capital.

Os **investimentos** caracterizam-se como sendo aquelas 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. A Lei nº 4.320/1964 (art. 13) relaciona as suas espécies como sendo: obras públicas; serviços em regime de programação especial; equipamentos e instalações; material permanente; constituição ou aumento de capital em empresas.

As **inversões financeiras** são as dotações destinadas à aquisição de imóveis ou de bens de capital já em utilização, aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital, e à constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros. A Lei nº 4.320/1964 (art. 13) relaciona as suas espécies como sendo: aquisições de imóveis; aquisição de títulos de empresas já constituídas; constituição de fundos rotativos; concessão de empréstimos; diversas inversões financeiras.

Finalmente, as **transferências de capital** são as 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, e também as dotações para amortização da dívida pública. A Lei nº 4.320/1964 (art. 13) relaciona as suas espécies como sendo: amortização da dívida pública; auxílio em obras públicas; auxílio em equipamentos e instalações; auxílios para inversões financeiras; outras contribuições.

Importante, ainda, trazer à cola a classificação feita pela Lei Complementar nº 101/2000 sobre as despesas públicas quanto à sua *pertinência*, dividindo-as em adequada, compatível e irrelevante. Segundo a norma, será a **despesa pública adequada** com a lei orçamentária anual aquela 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. Será a **despesa pública compatível** com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, aquela que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições. Será a **despesa pública irrelevante** aquela segundo os termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Finalmente, a LC nº 101/2000 denomina como sendo **despesa pública de caráter continuado** a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios (art. 17).

7.5. Despesas públicas constitucionalmente previstas

As despesas públicas originam-se, em regra, de decisões eminentemente políticas. Seguem um plano de ação governamental traçado de acordo com as respectivas convicções políticas, econômicas ou sociais. A partir da definição das prioridades nesta programação, as despesas são inseridas no orçamento, o que permitirá a sua realização. Apesar de a escolha das despesas públicas ser de ordem política, como vimos, não há uma discricionariedade ilimitada nesta deliberação, já que a despesa pública deve atender às necessidades coletivas, estando juridicamente condicionada às prioridades que a Constituição estabelece. Portanto, são sempre realizadas de acordo com o interesse público.

A este respeito, podemos ir adiante e afirmar que como a Constituição Federal de 1988 define expressamente os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º), a atuação dos governos federal, estaduais e municipais se deve pautar pela realização e cumprimento de tais intentos, razão da sua existência.¹⁴ Estes parâmetros de atuação se tornam ainda mais claros quando o texto constitucional prevê determinadas obrigações, atribuindo-as ao Estado como garantidor ou provedor, especialmente aquelas das áreas da saúde, da previdência social, da assistência social, da educação, da cultura e do desporto. Assim é que identificamos no texto Constitucional previsões, tais como “*a saúde é direito de todos e dever do Estado*” (art. 196) ou, no mesmo sentido, “*a educação, direito de todos e dever do Estado*” (art. 205).

Porém, o que pode ser considerado como uma prioridade de gasto para um governante pode não ser para outro. O mesmo ocorre com os investimentos dos recursos públicos, que podem ser direcionados para atender a uma área específica, como, por exemplo, destinados à saúde, à educação ou à moradia, enquanto que outro governo pode adotar como prioridades investir no funcionalismo

14. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; 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.

público, ampliar a máquina administrativa, ou mesmo realizar políticas de reajustes salariais.

Ocorre que há despesas que são constitucionalmente previstas, tendo, inclusive, o montante de recursos a ser aplicado fixado na própria norma constitucional, o que acaba por condicionar a elaboração do orçamento público.

A saúde, por exemplo, tem no texto constitucional previsão específica de aplicação de recursos financeiros mínimos, como define o § 2º do art. 198. Além disto, foi inserido no ano de 1996 o art. 74 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), através do qual se instituía a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), cujo produto da arrecadação era, nos termos do respectivo § 3º, *“destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde”*. Igualmente, o § 3º do art. 77 do ADCT fixa que *“os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde”*.

Por sua vez, temos que as despesas públicas destinadas ao ensino encontram-se fixadas no art. 212 da Constituição Federal de 1988. Segundo o dispositivo, na manutenção e desenvolvimento do ensino federal, estadual e municipal, a União aplicará, anualmente, nunca menos de 18%, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências. E, segundo o § 5º do mesmo artigo, a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

Além destes casos, podemos citar a criação do Fundo Social de Emergência, introduzido e disciplinado na Constituição através das Emendas Constitucionais nºs 01/1994, 10/1996 e 17/1997 (arts. 71 e 72 do ADCT), com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica. Na mesma esteira, tivemos a introdução do art. 79 do ADCT pela EC nº 31/2000, que instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

O que extraímos dos exemplos citados acima é que o administrador público deverá, ao propor o orçamento, destinar àquelas áreas nunca menos que os montantes constitucionalmente determinados. Poderá, até mesmo, deliberar por aplicar

ainda mais recursos nestas áreas do que aquele mínimo que a Constituição determina. Todavia, a realização de despesas públicas nestas áreas encontra-se minimamente condicionada.

Finalmente, com a natureza de faculdade e não de obrigação, o § 6º do art. 216 da Constituição Federal de 1988, que trata da cultura como direito social, afirma ser facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até 0,5% (cinco décimos por cento) de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais, serviço da dívida e qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.

7.6. A judicialização das despesas públicas

Como vimos, as despesas públicas podem ser definidas atendendo essencialmente a dois critérios: ou decorrem de uma deliberação de natureza eminentemente política do governante,¹⁵ de acordo com o que este entender como prioritário ou necessário a ser realizado, ou encontram-se previstas no texto da Constituição, de maneira que deverão ser inafastavelmente realizadas, em face da imperatividade do comando.

Identificamos, entretanto, que certas despesas públicas passam a poder ser demandadas ao Estado pelo cidadão, a partir da previsão constitucional de certos deveres ou garantias estatais, comumente conhecidos como direitos positivos. Nestes casos, não estamos tratando daqueles comandos constitucionais que definem expressamente o quanto deve ser aplicado em cada área, como no caso da saúde ou da educação, anteriormente analisados. Referimo-nos àquelas previsões constitucionais que estão além de declarar direitos, pois fixam obrigações estatais em certas searas, especialmente nas áreas da saúde, previdência social, assistência social, educação, cultura e desporto. A este respeito, Regis Fernandes de Oliveira¹⁶ oportunamente leciona que “a Constituição não se restringe à declaração de direitos. Contém imperativos de sua realização. Se é assim, nascem obrigações que podem ser extraídas de seus ditames, ao que correspondem ações para exigir seu cumprimento”.

15. Ressalve-se que a proposta orçamentária é originária do Poder Executivo, mas votada e aprovada pelo Poder Legislativo.

16. Oliveira, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 251.

Podemos destacar alguns exemplos destas previsões constitucionais. O texto do **art. 6º** categoricamente afirma que “*são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição*”; mais adiante, o **art. 194** expressamente define que “*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*”; igualmente, o **art. 196** prevê que “*a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação*”; na mesma linha, o **art. 204** estabelece que “*as ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social*”; por sua vez, o **art. 205** define que “*a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho*”; o **art. 208**, ainda tratando da educação, prevê que “*o acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo*” e ressalva que “*o não oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente*”; encontramos no **art. 215**, a previsão no sentido de que “*o Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais*”; ainda, o **art. 217** prevê ser “*dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um (...)*”; com a mesma ênfase, o **art. 225** reconhece que “*todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações*”.

Estas normas constitucionais criam direitos para os cidadãos e fixam deveres para o Estado nestas áreas. Inicialmente, tais previsões funcionavam como meros parâmetros a serem seguidos e objetivos a serem atingidos pelo administrador público, indicando as prioridades na programação da realização das despesas públicas.

Com a efetividade normativa da Constituição e com a ampliação e o fortalecimento do exercício dos direitos de cidadania, identificamos uma tendência que vem se consolidando no Direito contemporâneo, no sentido de permitir que a sociedade possa exigir judicialmente do Estado a realização destas despesas

públicas, especialmente quando se referirem a Direitos Fundamentais. É a denominada judicialização dos direitos constitucionais.¹⁷

Neste sentido, leciona Luís Roberto Barroso¹⁸ que

as normas constitucionais deixaram de ser percebidas como integrantes de um documento estritamente político, mera convocação à atuação do Legislativo e do Executivo, e passaram a desfrutar de aplicabilidade direta e imediata por juízes e tribunais. Nesse ambiente, os direitos constitucionais em geral, e os direitos sociais em particular, converteram-se em direitos subjetivos em sentido pleno, comportando tutela judicial específica. (...) Sempre que a Constituição define um direito fundamental ele se torna exigível, inclusive mediante ação judicial.

17. STF: “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido da existência de direito subjetivo público de crianças até cinco anos de idade ao atendimento em creches e pré-escolas. (...) também consolidou o entendimento de que é possível a intervenção do Poder Judiciário visando à efetivação daquele direito constitucional.” (RE 554.075-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 30/06/2009, 1ª Turma, DJE de 21/08/2009). No mesmo sentido: AI 592.075-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 19/05/2009, 1ª Turma, DJE de 05/06/2009; RE 384.201-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 26/04/2007, 2ª Turma, DJ de 03/08/2007. “Fornecimento de medicamentos a paciente hipossuficiente. Obrigação do Estado. Paciente carente de recursos indispensáveis à aquisição dos medicamentos de que necessita. Obrigação do Estado em fornecê-los. Precedentes.” (AI 604.949-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 24/10/2006, 2ª Turma, DJ de 24/11/2006). No mesmo sentido: AI 553.712-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 19/05/2009, 1ª Turma, DJE de 05/06/2009; AI 649.057-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 26/06/2007, 2ª Turma, DJ de 17/08/2007. “Acórdão recorrido que permitiu a internação hospitalar na modalidade ‘diferença de classe’, em razão das condições pessoais do doente, que necessitava de quarto privativo. Pagamento por ele da diferença de custo dos serviços. Resolução nº 283/91 do extinto Inamps. O art. 196 da Constituição Federal estabelece como dever do Estado a prestação de assistência à saúde e garante o acesso universal e igualitário do cidadão aos serviços e ações para sua promoção, proteção e recuperação. O direito à saúde, como está assegurado na Carta, não deve sofrer embaraços impostos por autoridades administrativas, no sentido de reduzi-lo ou de dificultar o acesso a ele. O acórdão recorrido, ao afastar a limitação da citada Resolução nº 283/91 do Inamps, que veda a complementariedade a qualquer título, atentou para o objetivo maior do próprio Estado, ou seja, o de assistência à saúde.” (RE 226.835, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 14/12/1999, 1ª Turma, DJ de 10/03/2000). No mesmo sentido: RE 207.970, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 22/08/2000, DJ de 15/09/2000. “Doente portadora do vírus HIV, carente de recursos indispensáveis à aquisição dos medicamentos de que necessita para seu tratamento. Obrigação imposta pelo acórdão ao Estado. Alegada ofensa aos arts. 5º, I, e 196 da Constituição Federal. Decisão que teve por fundamento central dispositivo de lei (art. 1º da Lei nº 9.908/1993) por meio da qual o próprio Estado do Rio Grande do Sul, regulamentando a norma do art. 196 da Constituição Federal, vinculou-se a um programa de distribuição de medicamentos a pessoas carentes, não havendo, por isso, que se falar em ofensa aos dispositivos constitucionais apontados.” (RE 242.859, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 29/06/1999, 1ª Turma, DJ de 17/09/1999)

18. Barroso, Luís Roberto. Da Falta de Efetividade à Judicialização Excessiva: Direito à Saúde, Fornecimento Gratuito de Medicamentos e Parâmetros para Atuação Judicial. In Souza Neto, Claudio Pereira de; Sarmento, Daniel. *Direitos Sociais: Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em Espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 875-904

Ao analisar este novo contexto do Direito Constitucional contemporâneo, considerado pela doutrina como *neoconstitucionalismo*, Ana Paula de Barcellos esclarece que

um dos traços fundamentais do constitucionalismo atual é a normatividade das disposições constitucionais, sua superioridade hierárquica e centralidade no sistema e, do ponto de vista material, a incorporação de valores e opções políticas, dentre as quais se destacam, em primeiro plano, aquelas relacionadas com os direitos fundamentais.¹⁹

A partir desta nova conformação jurídica, ao se identificar que o texto constitucional prevê um direito ou uma garantia de natureza fundamental, assentado como sendo um dever do Estado em fornecê-lo individual ou coletivamente, surgiria para o cidadão necessitado daquele bem ou serviço, a legitimidade para demandar judicialmente tal prestação estatal, ainda que esta não se encontrasse prevista no orçamento público como sendo uma despesa pública devidamente programada.

Haveria, então, um deslocamento da origem da escolha da realização da despesa pública, que naqueles casos específicos demandados judicialmente, deixaria a esfera decisória do administrador público e passaria para a do Poder Judiciário. A decisão judicial, então, obrigaria a administração pública a oferecer o bem ou o serviço ao cidadão beneficiado pelo provimento jurisdicional.

São inúmeros os exemplos destes comandos judiciais. Destaco dois casos emblemáticos. O primeiro trata-se de julgamento do Recurso Extraordinário nº 271.286 (21/09/2000), onde o STF determinou ao Município de Porto Alegre fornecer gratuitamente medicamentos necessários ao tratamento da Aids aos portadores do vírus HIV, com base no art. 196 da Constituição Federal de 1988.²⁰ O segundo,

19. Barcellos, Ana Paula de. *Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas*. In Quaresma, Regina; Oliveira, Maria Lucia de Paula; Oliveira, Farlei Martins Riccio de. *Neoconstitucionalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 803.

20. STF: “O direito público subjetivo à saúde representa prerrogativa jurídica indisponível assegurada à generalidade das pessoas pela própria Constituição da República (art. 196). Traduz bem jurídico constitucionalmente tutelado, por cuja integridade deve velar, de maneira responsável, o Poder Público, a quem incumbe formular – e implementar – políticas sociais e econômicas idôneas que visem a garantir, aos cidadãos, inclusive àqueles portadores do vírus HIV, o acesso universal e igualitário à assistência farmacêutica e médico-hospitalar. O direito à saúde – além de qualificar-se como direito fundamental que assiste a todas as pessoas – representa consequência constitucional indissociável do direito à vida. O Poder Público, qualquer que seja a esfera institucional de sua atuação no plano da organização federativa brasileira, não pode mostrar-se indiferente ao problema da saúde da população, sob pena de incidir, ainda que por censurável omissão, em grave comportamento inconstitucional. A interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconsequente. O caráter programático da regra inscrita no art. 196 da Carta Política – que tem por destinatários todos os entes políticos que compõem, no plano institucional, a organização federativa do Estado brasileiro – não pode converter-se

refere-se ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 411.518, em que o STF impôs ao Município de Santo André (SP) a efetivação de matrículas de crianças em creche e o atendimento pré-escolar, com fundamento no art. 208 da Carta constitucional.²¹

Entretanto, esta tendência moderna de se impor ao Poder Público a obrigação de realizar prestações à sociedade – o que hoje se consolidou como a *judicialização dos direitos fundamentais* – recebeu uma série de questionamentos. O primeiro argumento estaria baseado no caráter programático das normas constitucionais, que em lugar de conter comandos específicos, atribuiria aos órgãos públicos a tarefa de realizar as políticas públicas nelas contidas. O segundo aspecto contrário estaria numa possível violação ao princípio da separação de poderes, uma vez que o Poder Judiciário estaria exercendo a função que é privativa do Poder Executivo. Ainda, temos a questão do equilíbrio fiscal e da limitação dos recursos, pois uma vez determinado judicialmente o fornecimento de um bem ou serviço, o custo para a sua realização recairá sobre uma previsão orçamentária que não o contemplava originariamente, gerando uma despesa pública sem a respectiva fonte de financiamento, e esbarrando na questão da “reserva do possível”.

O Superior Tribunal de Justiça enfrentou esta questão (Resp 1.185.474-SC) e, com muita propriedade, assim se manifestou:

A tese da reserva do possível assenta-se em ideia que, desde os romanos, está incorporada na tradição ocidental, no sentido de que a obrigação impossível não pode ser exigida (*Impossibilium nulla obligatio est* – Celso, D. 50, 17, 185). Por tal motivo, a insuficiência de recursos orçamentários não pode ser considerada uma mera falácia. (...) observa-se que a realização dos Direitos Fundamentais não é opção do governante, não é resultado de um juízo discricionário nem pode ser encarada como tema que depende unicamente da vontade política. Aqueles direitos que estão intimamente

em promessa constitucional inconsequente, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado. (...) O reconhecimento judicial da validade jurídica de programas de distribuição gratuita de medicamentos a pessoas carentes, inclusive àquelas portadoras do vírus HIV/Aids, dá efetividade a preceitos fundamentais da Constituição da República (arts. 5º, *caput*, e 196) e representa, na concreção do seu alcance, um gesto reverente e solidário de apreço à vida e à saúde das pessoas, especialmente daquelas que nada têm e nada possuem, a não ser a consciência de sua própria humanidade e de sua essencial dignidade. Precedentes do STF.” (RE 271.286-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 12/09/2000, 2ª Turma, DJ de 24/11/2000) No mesmo sentido: RE 393.175-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 12/12/2006, Segunda Turma, DJ de 02/02/2007.

21. STF: “A educação é um direito fundamental e indisponível dos indivíduos. É dever do Estado propiciar meios que viabilizem o seu exercício. Dever a ele imposto pelo preceito veiculado pelo art. 205 da Constituição do Brasil. A omissão da Administração importa afronta à Constituição.” (RE 594.018-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 23/06/2009, 2ª Turma, DJE de 07/08/2009)

ligados à dignidade humana não podem ser limitados em razão da escassez quando esta é fruto das escolhas do administrador. Não é por outra razão que se afirma que a reserva do possível não é oponível à realização do mínimo existencial.²²

22. STJ: Recurso Especial nº 1.185.474 – SC (2010/0048628-4). Relator: Ministro Humberto Martins – recorrente: Município de Criciúma – Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Ementa: Administrativo e constitucional – Acesso à creche aos menores de zero a seis anos – Direito subjetivo – Reserva do possível – Teorização e cabimento – Impossibilidade de arguição como tese abstrata de defesa – Escassez de recursos como o resultado de uma decisão política – Prioridade dos direitos fundamentais – Conteúdo do mínimo existencial – Essencialidade do direito à educação – Precedentes do STF e STJ. 1. A tese da reserva do possível assenta-se em ideia que, desde os romanos, está incorporada na tradição ocidental, no sentido de que a obrigação impossível não pode ser exigida (*Impossibilium nulla obligatio est* – Celso, D. 50, 17, 185). Por tal motivo, a insuficiência de recursos orçamentários não pode ser considerada uma mera falácia. 2. Todavia, observa-se que a dimensão fática da reserva do possível é questão intrinsecamente vinculada ao problema da escassez. Esta pode ser compreendida como “sinônimo” de desigualdade. Bens escassos são bens que não podem ser usufruídos por todos e, justamente por isso, devem ser distribuídos segundo regras que pressupõem o direito igual ao bem e a impossibilidade do uso igual e simultâneo. 3. Esse estado de escassez, muitas vezes, é resultado de um processo de escolha, de uma decisão. Quando não há recursos suficientes para prover todas as necessidades, a decisão do administrador de investir em determinada área implica escassez de recursos para outra que não foi contemplada. A título de exemplo, o gasto com festividades ou propagandas governamentais pode ser traduzido na ausência de dinheiro para a prestação de uma educação de qualidade. 4. É por esse motivo que, em um primeiro momento, a reserva do possível não pode ser oposta à efetivação dos Direitos Fundamentais, já que, quanto a estes, não cabe ao administrador público preterir-los em suas escolhas. Nem mesmo a vontade da maioria pode tratar tais direitos como secundários. Isso, porque a democracia não se restringe na vontade da maioria. O princípio do majoritário é apenas um instrumento no processo democrático, mas este não se resume àquele. Democracia é, além da vontade da maioria, a realização dos direitos fundamentais. Só haverá democracia real onde houver liberdade de expressão, pluralismo político, acesso à informação, à educação, inviolabilidade da intimidade, o respeito às minorias e às ideias minoritárias etc. Tais valores não podem ser malferidos, ainda que seja a vontade da maioria. Caso contrário, se estará usando da “democracia” para extinguir a Democracia. 5. Com isso, observa-se que a realização dos Direitos Fundamentais não é opção do governante, não é resultado de um juízo discricionário nem pode ser encarada como tema que depende unicamente da vontade política. Aqueles direitos que estão intimamente ligados à dignidade humana não podem ser limitados em razão da escassez quando esta é fruto das escolhas do administrador. Não é por outra razão que se afirma que a reserva do possível não é oponível à realização do mínimo existencial. 6. O mínimo existencial não se resume ao mínimo vital, ou seja, o mínimo para se viver. O conteúdo daquilo que seja o mínimo existencial abrange também as condições socioculturais, que, para além da questão da mera sobrevivência, asseguram ao indivíduo um mínimo de inserção na “vida” social. 7. Sendo assim, não fica difícil perceber que dentre os direitos considerados prioritários encontra-se o direito à educação. O que distingue o homem dos demais seres vivos não é a sua condição de animal social, mas sim de ser um animal político. É a sua capacidade de relacionar-se com os demais e, através da ação e do discurso, programar a vida em sociedade. 8. A consciência de que é da essência do ser humano, inclusive sendo o seu traço característico, o relacionamento com os demais em um espaço público – onde todos são, *in abstracto*, iguais, e cuja diferenciação se dá mais em razão da capacidade para a ação e o discurso do que em virtude de atributos biológicos – é que torna a educação um valor ímpar. No espaço público – onde se travam as relações comerciais, profissionais, trabalhistas, bem como onde se exerce a cidadania – a ausência de educação, de conhecimento, em regra, relega o indivíduo a posições subalternas, o torna dependente das forças físicas para continuar a sobreviver e, ainda assim, em condições precárias. 9. Eis a razão pela qual o art. 227 da CF e o art. 4º da Lei nº 8.069/1990 dispõem que a educação deve ser tratada pelo Estado com absoluta prioridade. No mesmo sentido, o art. 54 do Estatuto da Criança e do Adolescente prescreve que é dever do Estado assegurar às crianças de zero a seis anos de idade o atendimento em creche e pré-escola. Portanto, o pleito do Ministério Público encontra respaldo legal e jurisprudencial. Precedentes: REsp 511.645/

O Plenário do Supremo Tribunal Federal também analisou com profundidade a matéria, ao manter a decisão do Ministro Gilmar Mendes que entendeu pela possibilidade de determinação judicial ao fornecimento de prestações estatais positivas para o cidadão relativas a direitos sociais, no julgamento do Agravo Regimental na Suspensão de Tutela Antecipada nº 175-CE (18/09/2009). Destacamos trechos do voto do Presidente do STF no referido julgado, que reputamos sobremaneira relevantes:

As contribuições de Stephen Holmes e Cass Sunstein para o reconhecimento de que todas as dimensões dos direitos fundamentais têm custos públicos, dando significativo relevo ao tema da “reserva do possível”, especialmente ao evidenciar a “escassez dos recursos” e a necessidade de se fazerem escolhas alocativas, concluindo, a partir da perspectiva das finanças públicas, que “levar a sério os direitos significa levar a sério a escassez (Holmes, Stephen; Sunstein, Cass. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1999).

Embora os direitos sociais, assim como os direitos e liberdades individuais, impliquem tanto direitos a prestações em sentido estrito (positivos) como direitos de defesa (negativos), e ambas as dimensões demandem o emprego de recursos públicos para a sua garantia, é a dimensão prestacional (positiva) dos direitos sociais o principal argumento contrário à sua judicialização. A dependência de recursos econômicos para a efetivação dos direitos de caráter social leva parte da doutrina a defender que as normas que consagram tais direitos assumem a feição de normas programáticas, dependentes, portanto, da formulação de políticas públicas para se tornarem exigíveis. Nesse sentido, também se defende que a intervenção do Poder Judiciário, ante a omissão estatal quanto à construção satisfatória dessas políticas, violaria o princípio da separação dos Poderes e o princípio da reserva do financeiramente possível.

Dessa forma, em razão da inexistência de suportes financeiros suficientes para a satisfação de todas as necessidades sociais, enfatiza-se que a formulação das políticas sociais e econômicas voltadas à implementação dos direitos sociais implicaria, invariavelmente, escolhas alocativas. Essas escolhas seguiriam critérios de justiça

SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 18/08/2009, DJE 27/08/2009; RE 410.715 AgR/SP, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 22/11/2005, DJ 03/02/2006, p. 76. 10. Porém é preciso fazer uma ressalva no sentido de que mesmo com a alocação dos recursos no atendimento do mínimo existencial persista a carência orçamentária para atender a todas as demandas. Nesse caso, a escassez não seria fruto da escolha de atividades não prioritárias, mas sim da real insuficiência orçamentária. Em situações limítrofes como essa, não há como o Poder Judiciário imiscuir-se nos planos governamentais, pois estes, dentro do que é possível, estão de acordo com a Constituição, não havendo omissão injustificável. 11. Todavia, a real insuficiência de recursos deve ser demonstrada pelo Poder Público, não sendo admitido que a tese seja utilizada como uma desculpa genérica para a omissão estatal no campo da efetivação dos direitos fundamentais, principalmente os de cunho social. No caso dos autos, não houve essa demonstração. Precedente: REsp 764.085/PR, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 01/12/2009, DJE 10/12/2009. Recurso especial improvido.

distributiva (o quanto disponibilizar e a quem atender), configurando-se como típicas opções políticas, as quais pressupõem “escolhas trágicas” pautadas por critérios de macrojustiça. É dizer, a escolha da destinação de recursos para uma política e não para outra leva em consideração fatores como o número de cidadãos atingidos pela política eleita, a efetividade e a eficácia do serviço a ser prestado, a maximização dos resultados etc.

Nessa linha de análise, argumenta-se que o Poder Judiciário, o qual estaria vocacionado a concretizar a justiça do caso concreto (microjustiça), muitas vezes não teria condições de, ao examinar determinada pretensão à prestação de um direito social, analisar as consequências globais da destinação de recursos públicos em benefício da parte, com invariável prejuízo para o todo (Amaral, Gustavo. *Direito, Escassez e Escolha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001). Por outro lado, defensores da atuação do Poder Judiciário na concretização dos direitos sociais, em especial do direito à saúde, argumentam que tais direitos são indispensáveis para a realização da dignidade da pessoa humana. Assim, ao menos o “mínimo existencial” de cada um dos direitos – exigência lógica do princípio da dignidade da pessoa humana – não poderia deixar de ser objeto de apreciação judicial.

O fato é que o denominado problema da “judicialização do direito à saúde” ganhou tamanha importância teórica e prática, que envolve não apenas os operadores do direito, mas também os gestores públicos, os profissionais da área de saúde e a sociedade civil como um todo. Se, por um lado, a atuação do Poder Judiciário é fundamental para o exercício efetivo da cidadania, por outro, as decisões judiciais têm significado um forte ponto de tensão entre os elaboradores e os executores das políticas públicas, que se veem compelidos a garantir prestações de direitos sociais das mais diversas, muitas vezes contrastantes com a política estabelecida pelos governos para a área de saúde e além das possibilidades orçamentárias. (...)

A Constituição brasileira não só prevê expressamente a existência de direitos fundamentais sociais (art. 6º), especificando seu conteúdo e forma de prestação (arts. 196, 201, 203, 205, 215, 217, entre outros), como não faz distinção entre os direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I do Título II) e os direitos sociais (Capítulo II do Título II), ao estabelecer que os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata (art. 5º, § 1º, CF/88). Vê-se, pois, que os direitos fundamentais sociais foram acolhidos pela Constituição Federal de 1988 como autênticos direitos fundamentais. Não há dúvida – deixe-se claro – de que as demandas que buscam a efetivação de prestações de saúde devem ser resolvidas a partir da análise de nosso contexto constitucional e de suas peculiaridades. (...) ²³

23. Trechos de voto proferido no julgamento do Agravo Regimental interposto contra a decisão do Presidente do STF, Ministro Gilmar Mendes, no julgamento da Suspensão de Tutela Antecipada nº 175, formulado pela União, e do pedido de suspensão de tutela antecipada nº 178, formulado pelo Município de Fortaleza, contra acórdão proferido pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, nos autos da Apelação Cível nº 408729/CE

7.7. O procedimento para a realização das despesas públicas

O passo seguinte após se definir a despesa pública é iniciar o processo para a sua realização. Uma vez que o procedimento para realizar uma despesa pública possui natureza de ato (ou de procedimento) administrativo, este seguirá os parâmetros, limites e princípios que o Direito Administrativo impõe a todos os atos executados pela Administração Pública, a fim de garantir o melhor interesse do Estado, especialmente nos aspectos relacionados com a economicidade, com a impessoalidade e com a moralidade.

Podemos dizer que este procedimento para a realização de uma despesa pública é composto por uma etapa prévia, onde se identifica a necessidade de licitação (concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão), seguida de três etapas do procedimento propriamente dito, que contemplam o empenho, a liquidação e a ordem de pagamento.

A **etapa prévia** possui o objetivo de verificar se para a realização daquela despesa pública específica será necessária a realização prévia de uma licitação. Se confirmada a necessidade da sua realização,²⁴ esta deverá ser implementada como condição de continuidade do processo de realização da despesa pública. Isto porque segundo a própria Constituição Federal (art. 37, inciso XXI), ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, garantindo-se à Fazenda Pública um produto ou serviço de melhor qualidade, com o menor custo possível. Assim, havendo necessidade de se contratar uma empresa para prestar um serviço ou vender um determinado bem ao Estado, será necessária a realização de uma concorrência entre os interessados, a fim de se verificar quais destes possuem a melhor qualificação técnica para o respectivo fornecimento, melhor produto (bem ou serviço) e menor preço. Da mesma maneira, se for necessária a contratação de servidores, esta será precedida de concurso público para garantir a escolha daqueles candidatos que possuam a melhor aptidão – técnica, física ou psicológica – para o exercício das funções que serão realizadas. Percebe-se que, nestes casos, o objetivo da licitação é o de garantir que a Administração Pública contrate apenas aquelas pessoas físicas ou jurídicas que reúnam as melhores condições para atender ao interesse público referente à despesa que está para ser realizada.

(2006.81.00.003148-1), que deferiu a antecipação de tutela recursal para determinar à União, ao Estado do Ceará e ao Município de Fortaleza o fornecimento do medicamento denominado Zavesca (Miglustat) para cidadão.

24. A Lei nº 8.666 de 1993, que institui as normas para licitações e contratos com a Administração Pública, prevê nos seus arts. 24 e 25 os casos de dispensa ou de inexigibilidade de realização.

Realizada ou não a licitação, dá-se início ao procedimento propriamente dito para a realização de uma despesa pública. Este procedimento, previsto nos arts. 58 a 70 da Lei nº 4.320/1964, pode ser dividido em três etapas: o empenho, a liquidação e a ordem de pagamento.

O **empenho**, segundo o art. 58, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Em outras palavras, podemos dizer que se trata de uma reserva a ser feita no orçamento, relativa à quantia necessária que deverá ser paga, visto que a lei não autoriza a realização de despesa pública sem o prévio empenho (art. 60). Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria (art. 61).

A etapa seguinte ao empenho é denominada de **liquidação**, considerada como condição prévia ao pagamento, visto que o art. 62 expressamente prevê que o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após a sua regular liquidação. Assim, a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. A verificação irá apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação, e terá por base o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço (art. 63).

O processo de realização de despesa pública se encerra com a **ordem de pagamento**, que é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga (art. 64). O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria, regularmente instituídas por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento. O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei, e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação (art. 68). Entretanto, em relação aos pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária, estes serão realizados na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos.

Finalmente, importante registrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) estabelece como condição prévia para o empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras e para a desapropriação de imóveis urbanos que gerem aumento de despesas, seja apresentada a análise de impacto orçamentário e a declaração de compatibilidade e adequação orçamentária (§ 4º do art. 16).

7.8. Despesas públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)

A Lei Complementar nº 101/2000 trata com acuidade o tema das despesas públicas, já que seu objetivo principal é garantir a responsabilidade na gestão fiscal pelo equilíbrio das contas públicas, através do cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, inclusive impondo obediência a limites e condições por ela estabelecidos, no que se refere à renúncia de receita e à geração de despesas com pessoal e com a seguridade social.

Inicialmente, a LC nº 101/2000 afirma (art. 15) ser considerada como não autorizada, irregular ou lesiva ao patrimônio público a geração de despesa ou a assunção de obrigação que acarrete aumento de despesa sem que esta seja acompanhada da respectiva análise de impacto orçamentário e da declaração de compatibilidade e adequação orçamentária, comprovando-se que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais, bem como demonstrando-se a origem dos recursos para o seu custeio. Assim, em caso de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa, esta será acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como de declaração do ordenador da despesa atestando que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

Quanto às despesas com pessoal, tema tratado com grande destaque pela Lei de Responsabilidade Fiscal, estas são consideradas como sendo os gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (art. 18). A lei ressalva que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos deverão ser contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”.

Segundo a norma (art. 21), serão considerados nulos de pleno direito os atos que provocarem aumento de despesa com pessoal que estejam em desacordo com as exigências da própria Lei Complementar nº 101/2000 (arts. 16 e 17) e com o disposto na Constituição Federal de 1988 (inciso XIII do art. 37 e § 1º do art. 169).

Também será nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão.

Atendendo à determinação constitucional existente no art. 169, a Lei de Responsabilidade Fiscal traz a limitação de gastos com pessoal de cada ente federativo. Segundo o art. 19 da lei, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os seguintes percentuais da respectiva receita corrente líquida: União: 50% (cinquenta por cento); Estados: 60% (sessenta por cento); Municípios: 60% (sessenta por cento). Afirmo, ainda, que se a despesa total com pessoal ultrapassar os limites definidos na lei, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição Federal de 1988. Entretanto, caso não seja alcançada a redução no prazo estabelecido, enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia, direta ou indireta, de outro ente e não poderá contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (art. 23).

Por sua vez, em relação às despesas com a seguridade social, a lei afirma que nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5º do art. 195 da Constituição Federal de 1988.

7.9. Pagamento de despesas públicas de origem judicial: o Precatório

Existem despesas públicas que pela sua natureza ou origem não podem ser programadas e, por isso, não há como inseri-las ordinariamente no orçamento. Mas também não se enquadram no conceito de despesa pública extraordinária, pois embora exista uma impossibilidade de se prever o seu valor exato, ou quando deverá ser paga, existe a certeza de que ela ocorrerá anualmente. Estas despesas são incertas quanto ao seu valor e quanto ao momento de serem pagas, mas há a certeza de que irão ocorrer anualmente. Estamos falando do pagamento que a Fazenda Pública é condenada a realizar após o trânsito em julgado de uma medida judicial promovida pelo particular em face do Estado. Tais condenações ocorrem constantemente e geram para o Estado uma despesa pública. Se fossem pagas imediatamente após o encerramento do processo judicial haveria um desequilíbrio orçamentário, já que

o seu valor e o momento do seu pagamento são, como já dito, incertos e imprevisíveis. Para resolver este problema, criou-se o mecanismo do pagamento através do denominado **precatório**.

De maneira simplificada, podemos dizer que o Precatório é a requisição formal de pagamento que a Fazenda Pública é condenada judicialmente a realizar. Assim, diversamente do particular que, quando condenado, é obrigado a realizar o pagamento imediatamente em dinheiro ao vencedor da demanda judicial, a Fazenda Pública condenada em uma ação, realiza o respectivo pagamento apenas no exercício financeiro seguinte, após a inclusão de tal despesa no seu orçamento, desde que apresentada até primeiro de julho do ano anterior.

Este instituto jurídico decorre do texto da própria Constituição Federal de 1988, que no seu art. 100 (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 62/2009), determina que os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

A norma constitucional acima analisada se refere expressamente aos “*pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais*”. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (RE 220906-9-DF) vem entendendo que o regime dos precatórios se aplica também às autarquias, às empresas públicas, às sociedade de economia mista e outras entidades que explorem serviços públicos de competência típica do Estado, uma vez que estas, quando exercerem atividades caracteristicamente estatais, não se submetem exclusivamente ao regime de direito privado e a elas não se aplicam o comando do § 1º do art. 173 da Constituição Federal de 1988.²⁵ Já as demais entidades públicas que realizarem atividades emi-

25. Nesse sentido, no julgamento do RE 220.906, Rel. Maurício Corrêa, DJ 14/11/2002, o Plenário do STF decidiu que a execução contra a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT seria submetida ao regime de precatório. Em seu voto o relator consignou: “[...] 7. Note-se que as empresas prestadoras de serviço público operam em setor próprio do Estado, no qual só podem atuar em decorrência de ato dele emanado. Assim, o fato de as empresas públicas, as sociedades de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica estarem sujeitas ao regime jurídico das empresas privadas não significa que a elas sejam equiparadas sem qualquer restrição. Veja-se, por exemplo, que, em face da norma constitucional, as empresas públicas somente podem admitir servidores mediante concurso público, vedada a acumulação de cargos. No entanto, tais limitações não se aplicam às empresas privadas. 8. Há ainda que se indagar quanto ao alcance da expressão ‘que explorem atividade econômica (...)’, contida no art. 173, § 1º, da Constituição Federal. Preleciona José Afonso da Silva, in ‘Curso de Direito Constitucional Positivo’, 12ª edição, revista, 1996, págs. 732 e seguintes, que o tema da atuação do Estado no domínio econômico exige prévia distinção entre serviços públicos, especialmente os de conteúdo econômico e social, e atividades econômicas. Enquanto a atividade econômica se desenvolve no regime da livre

nentemente econômicas, sofrerão o rito da execução comum do regime do direito privado.

Como dissemos, a razão da existência dos precatórios se dá pela necessidade de existência de um mecanismo que possibilite a previsão orçamentária de despesas públicas originárias de condenações judiciais, uma vez que há certeza quanto a sua ocorrência, porém, incerteza quanto ao valor e quanto ao momento do seu pagamento. Esta previsibilidade se concretiza a partir do comando constitucional que estabelece ser obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente (§ 5º do art. 100, CF/88).

O seu processamento se inicia a partir da solicitação que o juiz da causa faz ao presidente do respectivo tribunal para que este requirite a verba necessária ao pagamento do credor. Esta solicitação dirigida ao presidente do tribunal se denomina ofício precatório. Por sua vez, o presidente do tribunal irá comunicar à Fazenda Pública a existência da obrigação, para ser consignada no orçamento como despesa pública a ser paga no exercício financeiro seguinte (se comunicado ao presidente do tribunal até 1º de julho do ano; caso contrário, a demanda ingressará na ordem de pagamentos do ano subsequente). Esta ordem de pagamento dos precatórios é rígida e deve ser seguida, para que não haja tratamento anti-isonômico entre os credores. Inclusive, o § 7º do art. 100 da Constituição prevê que o Presidente do Tribunal competente que, por ato comissivo ou omissivo, retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatórios, incorrerá em crime de responsabilidade e responderá, também, perante o Conselho Nacional de Justiça.

Embora a regra geral fosse a de que o pagamento de precatórios se realizaria de uma só vez, já tivemos no texto constitucional alguns “parcelamentos” de precatórios. A justificativa formal foi a de que TSE tratava de solução para evitar

iniciativa sob a orientação de administradores privados, o serviço público, dada sua natureza estatal, sujeita-se ao regime jurídico do direito público. 9. Conclui o eminente jurista que ‘a exploração dos serviços públicos por empresa estatal não se subordina às limitações do art. 173, que nada tem com eles, sendo certo que a empresa estatal prestadora daqueles e outros serviços públicos pode assumir formas diversas, não necessariamente sob o regime jurídico próprio das empresas privadas’, já que somente por lei e não pela via contratual os serviços são outorgados às estatais (CF, art. 37, XIX). Assim, não se aplicam às empresas públicas, às sociedades de economia mista e a outras entidades estatais ou paraestatais que explorem serviços públicos a restrição contida no art. 173, § 1º, da Constituição Federal, isto é, a submissão ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, nem a vedação do gozo de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (CF, art. 173, § 2º) (...)”.

possíveis pedidos de intervenção nos entes federativos, em caso de descumprimento do pagamento de precatórios, como prescrevem os arts. 34 e 35 da Constituição. Assim é que o art. 33²⁶ do ADCT possibilitou o pagamento de prestações anuais em até oito anos dos precatórios pendentes de pagamento até a data da promulgação da Constituição. Posteriormente, em igual sentido dispôs o art. 78²⁷ do ADCT, ao prescrever a possibilidade de parcelamento em 10 anos do pagamento dos precatórios pendentes de pagamento até a data da emenda constitucional que incluiu este dispositivo (13 de setembro de 2000). Já o § 2º do art. 86²⁸ do ADCT permitiu o parcelamento em duas parcelas anuais. Atualmente, o art. 97 do ADCT permite o parcelamento em até 15 anos (EC 62/09).

Comentando a situação que se configurou nesta espécie de moratória das obrigações de precatórios, Regis Fernandes de Oliveira afirma que

O art. 78, acrescentado ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias pela EC nº 30, foi editado com a finalidade específica de adiar o pagamento de dívidas imoderadamente acumuladas por todos os entes federativos, que nunca demonstraram a menor boa vontade em saldá-las. (...) Não há como negar que a primeira, de oito anos, não teve o desenrolar anunciado e esperado pela constituinte de 1988. Ao revés, a facilidade com que os maus pagadores se livraram da dívida estimulou a inadimplência oficializada.²⁹

Além dos créditos ordinários que são pagos regularmente através da metodologia da expedição de precatórios, podemos dizer que existem outras duas espécies de pagamentos decorrentes de condenação judicial da Fazenda Pública, que possuem especificidades próprias nas regras dos precatórios. São os créditos de natureza alimentar e os créditos de pequeno valor. Os primeiros são pagos antes dos

26. ADCT, Art. 33. Ressalvados os créditos de natureza alimentar, o valor dos precatórios judiciais pendentes de pagamento na data da promulgação da Constituição, incluído o remanescente de juros e correção monetária, poderá ser pago em moeda corrente, com atualização, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de oito anos, a partir de 1º de julho de 1989, por decisão editada pelo Poder Executivo até cento e oitenta dias da promulgação da Constituição.

27. ADCT, Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.

28. ADCT, Art. 86, § 2º Os débitos a que se refere o *caput* deste artigo, se ainda não tiverem sido objeto de pagamento parcial, nos termos do art. 78 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, poderão ser pagos em duas parcelas anuais, se assim dispuser a lei.

29. Oliveira, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 540-541.

demaís precatórios e os segundos ficam fora da metodologia de pagamento por precatórios. Podemos, portanto, dizer que para o pagamento de condenações judiciais da Fazenda Pública existem três métodos: a) os *precatórios comuns*, pagos segundo as regras ora analisadas; b) os *precatórios alimentares*, que preferem aos comuns; c) os *créditos de pequeno valor*, que não se submetem às regras de precatórios.

Os **créditos de natureza alimentar** referem-se a valores necessários à subsistência do credor. Segundo o § 1º do art. 100 da Constituição, compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou por invalidez, fundadas em responsabilidade civil, em virtude de sentença judicial transitada em julgado, e serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, exceto sobre aqueles cujos titulares tenham 60 anos ou mais, ou sejam portadores de doenças graves. Estes débitos de natureza alimentícia cujos titulares tenham 60 (sessenta) anos de idade ou mais na data de expedição do precatório, ou sejam portadores de doença grave, definidos na forma da lei, serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, até o valor equivalente ao triplo do fixado em lei para as obrigações de pequeno valor, admitido o fracionamento para essa finalidade, sendo que o restante será pago na ordem cronológica de apresentação do precatório (§ 2º, art. 100, CF/88).

Como dissemos, estes créditos alimentícios não estão fora das regras de pagamento por precatórios, mas apenas possuem preferência na ordem de pagamento em relação aos demais precatórios. Inclusive, o Verbete nº 655 da Súmula do STF prevê que “a exceção prevista no art. 100, *caput*, da Constituição, em favor dos créditos de natureza alimentícia, não dispensa a expedição de precatório, limitando-se a isentá-los da observância da ordem cronológica dos precatórios decorrentes de condenações de outra natureza”.

Os **créditos de pequeno valor** estão fora das regras de expedição de precatórios, segundo o que dispõe o § 3º do art. 100 da Constituição. Trata-se de condenações judiciais em face da Fazenda Pública de valor igual ou inferior a 60 salários-mínimos para a esfera federal, 40 salários-mínimos para a Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e 30 salários-mínimos para a dos Municípios. Neste sentido, a Lei nº 10.259/2002, que instituiu os Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal, estabeleceu no § 1º de seu art. 17 que as obrigações definidas como de pequeno valor, a serem pagas independentemente de precatório, têm como limite o mesmo valor estabelecido para a competência do Juizado Especial Federal Cível, que é, segundo o que dispõe seu art. 3º, de sessenta salários-mínimos. Por sua vez, o art. 87 do ADCT fixou o limite para as obrigações de pequeno valor a importância

de 40 salários-mínimos para os Estados e o Distrito Federal e 30 salários-mínimos para os Municípios. Estes limites estaduais e municipais foram mantidos pelo § 12 do art. 97 do ADCT (introduzido pela EC nº 62/2009) e pela Lei nº 12.153 de 2009, que dispôs sobre os Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios.

Registre-se, ainda, que poderão ser fixados por leis próprias valores distintos às entidades de direito público, segundo as diferentes capacidades econômicas, sendo o mínimo igual ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social (§ 4º, art. 100, CF/88).

Não é permitida a expedição de **precatório complementar** ou suplementar de valor pago, bem como o fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução para fins de enquadramento no crédito de pequeno valor. O STF, entretanto, admite o precatório complementar apenas em caso de erro material, aritmético ou inexatidão dos cálculos (AI 456.185-SP, Min. Cezar Peluso).

Para garantir a efetividade da metodologia e o pagamento dos precatórios, a Constituição prevê a possibilidade de o credor requerer ao Presidente do respectivo Tribunal o **sequestro do valor** a ser pago em caso não alocação orçamentária ou de preterição na ordem cronológica dos precatórios. Assim, as dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito, o sequestro da quantia respectiva (§ 6º, art. 100, CF/88).

Mecanismo introduzido pela Emenda Constitucional nº 62/2009 foi o da proteção ao crédito público pela denominada “**compensação do precatório**”, devendo ser deduzido do valor a ser pago por precatório o montante da dívida do exequente perante a Fazenda Pública. Assim, no momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial (§ 9º, art. 100, CF/88). Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas para a referida compensação.

Duas faculdades no uso de precatórios foram introduzidas pela referida EC nº 62/2009: o uso do precatório para aquisição de imóveis e a cessão de precatórios para terceiros. Assim, o § 11 do art. 100 da Constituição permite ao credor, desde que autorizado em lei, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado. E segundo o § 13, o credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário as regras sobre crédito alimentício ou crédito de pequeno valor.

Sobre os precatórios dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição previu que lei complementar poderá estabelecer **regime especial para pagamento** de crédito de precatórios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação, bem como autorizou que a União assumira seus débitos oriundos de precatórios, refinanciando-os diretamente (§§ 15 e 16, art. 100, CF/88). Entretanto, enquanto não for editada a referida lei complementar que criará o regime especial de pagamento de precatórios, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, na data de publicação da Emenda Constitucional nº 62/2009, estiverem em mora na quitação de precatórios vencidos, relativos às suas administrações direta e indireta, farão os pagamentos de acordo com as normas do art. 97 do ADCT.

Questão que já suscitou controvérsias foi sobre a possibilidade de intervenção federal em caso de não pagamento de precatório por justificativa de limitação de recursos financeiros por parte dos Estados e dos Municípios. O Supremo Tribunal Federal vem entendendo pela impossibilidade de intervenção, desde que haja uma efetiva demonstração da indisponibilidade de recursos. Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes “a intervenção, como medida extrema, deve atender à máxima proporcionalidade”. Este Ministro, no voto da IF 164-SP (13/12/2003), asseverou que não se pode compelir o Estado a realizar pagamentos, com quantia que seria necessária para cumprir compromissos, também exigidos pela Constituição Federal, como os para a educação ou saúde, até porque um eventual interventor estaria sujeito às mesmas limitações de recursos e normativas.

Contabilidade pública

Relevante instrumento de gestão para o administrador público e de informações para o cidadão, a contabilidade pública utiliza normas da contabilidade geral e, simultaneamente, atende aos comandos do Direito Financeiro.

Esta convivência entre as técnicas contábeis e as regras jurídicas do Direito Financeiro é concretizada e sintetizada em um sistema de informações e de controle que é denominado de contabilidade pública.

O seu conhecimento, a sua correta observância e a sua regular aplicação são imprescindíveis para uma eficaz e eficiente arrecadação, administração e destinação dos recursos públicos.

8.1. Conceito, objeto e finalidade da contabilidade pública

A **Contabilidade** é uma ciência, dotada de normas e procedimentos, responsável por criar, desenvolver e manter uma *técnica de gestão* ou

um *sistema de informações* de natureza monetária, que permite a classificação, o registro e a demonstração da situação patrimonial de determinada entidade, suas variações e seus resultados, possibilitando-se interpretar e controlar os fenômenos econômicos e financeiros que ocorrem.

A **contabilidade pública** ou **contabilidade governamental** será, igualmente, uma ferramenta de gestão, mas terá um fim específico: a tutela da coisa pública. Destina-se a prover seus usuários – especialmente o administrador público e o cidadão – de demonstrações e análises de natureza orçamentária, econômica, financeira, física e industrial, relativas à Administração Pública. Constitui seu objeto o patrimônio do Estado (bens, direitos e obrigações), bem como a execução de orçamentos, a programação e execução financeira.¹

Ressalte-se que devemos excluir deste conceito de patrimônio público acima exposto os bens de uso comum do povo, como os mares, rios, estradas, ruas, praças etc., já que estes não são objeto de registro contábil, não cabendo registrá-los no patrimônio de qualquer entidade pública.

Neste sentido, esclarecem Leonardo do Nascimento e Bernardo Cherman que “o objetivo da Contabilidade Pública é o de atender à Administração com informações que permitam ao gestor a tomada de decisões, contribuindo, desta forma, para a consecução da finalidade da Administração Pública, que é o bem-estar social”.²

Suas finalidades encontram-se delineadas no art. 85 da Lei nº 4.320/1964, ao prescrever que

os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Por sua vez, o art. 89 da Lei nº 4.320/1964 prevê que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”. A partir do conteúdo desta norma, podemos destacar na Contabilidade Pública três **espécies** distintas de atuação: a) **contabilidade orçamentária**, que demonstra os registros de receitas e de despesas estimadas e as efetivamente realizadas, bem como as dotações disponíveis para a respectiva execução; b) **contabilidade financeira**, que registra todas as movimentações de ingressos (receitas) e

1. Nascimento, Leonardo do; Cherman, Bernardo. *Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007, p. 86-87.

2. Nascimento, Leonardo do; Cherman, Bernardo. Op. cit., p. 90.

dispêndios (despesas) de recursos financeiros realizados; c) **contabilidade patrimonial**, que registra os bens, direitos e obrigações pertencentes aos entes públicos, inclusive os industriais.

O Conselho Federal de Contabilidade, por sua vez, nos explica que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. O seu objetivo é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. E o seu objeto é, portanto, o patrimônio público, assim considerado o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. Finalmente, a função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.³

8.2. Distinções entre a contabilidade pública e a contabilidade empresarial

Importante observar que a contabilidade pública, apesar de ser dotada de mecanismos universais e padronizados pela contabilidade geral, se diferencia da contabilidade empresarial em diversos aspectos. Isto se justifica na medida em que o seu principal foco é a criação, administração e execução do orçamento público, que possui princípios, regras e procedimentos próprios em face do interesse público envolvido.

A primeira distinção decorre do objeto. Enquanto a contabilidade pública é, essencialmente, voltada para a execução orçamentária, a contabilidade empresarial não registra o orçamento e a sua execução, contabilizando, apenas, as alterações patrimoniais, sem se preocupar com a previsão de receitas e de despesas, que acaba sendo feita de forma extracontábil.

3. Conforme Resolução CFC nº 1.128/2009.

A contabilidade empresarial utiliza, normalmente, dois sistemas de contas: patrimoniais e de resultado. As contas patrimoniais são aquelas que possuem saldos de caráter permanente, que são transferidos a outros exercícios. As contas de resultado são aquelas que devem ser confrontadas ao final do exercício para apurar o resultado, e os seus saldos não se transferem para o exercício seguinte. Já a contabilidade pública trabalha com quatro sistemas distintos: o financeiro, o patrimonial, o de compensação e o orçamentário. O sistema financeiro registra os pagamentos e recebimentos de despesas e receitas orçamentárias e extraorçamentárias (p. ex. bancos; caixa; obrigações a pagar; receitas orçamentárias e despesas orçamentárias). O sistema patrimonial registra os bens, direitos e obrigações que não estejam relacionados à movimentação financeira (p. ex. bens; direitos; obrigações; mutações ativas e passivas e transferências). O sistema de compensação tem como função o controle dos atos administrativos que geram bens, direitos e obrigações potenciais (p. ex. contratos, fianças etc.). O sistema orçamentário efetua o controle da execução do orçamento público (p. ex. receita a realizar; receita realizada; dotação inicial; emissão de empenho).⁴

Outrossim, na contabilidade pública, qualquer ingresso ou dispêndio será considerado como receita ou como despesa, independentemente de afetar o patrimônio líquido, ao passo que a contabilidade empresarial somente considera como receita ou despesa aquela operação que gera uma efetiva alteração patrimonial.

Ademais, enquanto a contabilidade empresarial adota o regime de competência em todos os seus lançamentos, a contabilidade pública segue o regime misto, ou seja, aplica o regime de caixa para as receitas e o de competência para as despesas.⁵

É de se registrar que como o Estado não persegue o lucro nas suas atividades financeiras, não encontraremos registros identificados como “lucro” ou “prejuízo” no exercício, assim como ocorre na contabilidade empresarial. Nas variações patrimoniais positivas ou negativas a contabilidade pública adotará as seguintes nomenclaturas: “superávit” ou “déficit” patrimonial, orçamentário ou financeiro.

Ressalva que devemos apresentar, refere-se à *Contabilidade Tributária*, ramo específico da Contabilidade, voltado para a legislação tributária. Não se confunde nem se insere na contabilidade pública, embora sua técnica seja voltada para atender às normas tributárias. Na realidade, trata-se de uma especialização da contabilidade empresarial, para atender, sobretudo, a legislação do Imposto de Renda e

4. Nascimento, Leonardo do; Cherman, Bernardo. *Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007, p. 143-145.

5. Lei nº 4.320/1964 – Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas.

das Contribuições Sociais. Tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada. Láudio Camargo Fabretti ensina que o “objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética”.⁶

A partir das constatações feitas, resta claro que as normas que regulam a contabilidade pública e a contabilidade empresarial deverão ser distintas, e é o que passamos a analisar.

8.3. Normas da contabilidade pública

Embora a contabilidade empresarial e a contabilidade pública sejam dotadas de conceitos e princípios similares, elas possuem fontes normativas distintas.

A **contabilidade empresarial**, que procura adotar as normas contábeis internacionais, possui diversas fontes normativas. As principais regras estão previstas na Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), que foi alterada pela Lei nº 11.638/2007 (denominada de “Nova Lei Contábil”) e na Lei nº 10.406/2002 (Código Civil). Porém, relevante papel normativo é realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, que disciplina a matéria através de suas resoluções, estando hoje em vigor, dentre inúmeras outras, a Resolução CFC nº 750/1993 (Princípios Fundamentais da Contabilidade) e a Resolução CFC nº 1.121/2008 (Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis).

Por sua vez, a **contabilidade pública** segue, essencialmente, os princípios, conceitos e procedimentos previstos na Lei nº 4.320/1964 (Normas Gerais de Orçamento), na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e na Lei nº 10.180/2001 (Código de Contabilidade Federal).

O **Conselho Federal de Contabilidade** também regula a contabilidade pública, sendo as principais resoluções sobre a matéria emitidas por este órgão as seguintes: Resolução CFC nº 1.128/2008 (Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação da Contabilidade no Setor Público); Resolução CFC nº 1.129/2008 (Patrimônio e Sistemas Contábeis); Resolução CFC nº 1.130/2008 (Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil); Resolução CFC nº 1.131/2008 (Registro Contábil); Resolução CFC nº 1.132/2008 (Demonstrações Contábeis).

Outro órgão que detém importante papel na contabilidade pública é a **Secretaria do Tesouro Nacional**, que, apesar de ser uma instituição federal, vem

6. Fabretti, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1999, p. 26.

promovendo a integração e harmonização das normas contábeis federais com a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por meio de portarias de consolidação das normas contábeis do setor público.

Nesta linha, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais para padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre o processo contábil-orçamentário nos três níveis de governo.

A *padronização* sugerida do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a informações consistentes e tempestivas para a tomada de decisão. Além disso, busca-se: a) a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; b) a implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público; c) a implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro; d) a melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais; e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Para uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias em âmbito nacional, instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação das receitas e despesas orçamentárias, e considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, a Secretaria do Tesouro Nacional editou o **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** (MCASP),⁷ que contempla cinco volumes, destinados a disciplinar os Procedimentos Contábeis Orçamentários, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais, os Procedimentos Contábeis Específicos, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, e as Demonstrações Contábeis ao Setor Público. Além deste manual, foram editados, também, os **Manuais de Receitas e de Despesas Públicas**,⁸ que se aplicam à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

7. Portaria-Conjunta STN-SOF nº 02/2009.

8. Portaria-Conjunta STN-SOF nº 03/2008.

8.4. Usuários da contabilidade pública

Enquanto a contabilidade empresarial se destina, essencialmente, ao administrador de empresas, seus sócios ou acionistas, seus empregados, seus credores e, em certos casos, ao mercado financeiro, a contabilidade pública possui destinatários que vão além do gestor público e do cidadão.

A Contabilidade Pública é de interesse de todos aqueles que demandarem estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em entidades do setor público ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Neste sentido, são **usuários da contabilidade pública**: os gestores do patrimônio público e das políticas econômicas e sociais do país para a tomada de decisões; a população em geral, como instrumento de transparência e confiabilidade da execução orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública; os organismos nacionais e internacionais de crédito e fomento; os órgãos de controle interno e externo nas suas funções institucionais.⁹

Quanto à aplicação direta das regras da contabilidade pública, podemos dizer que todos os entes que dispuserem de recursos estatais deverão segui-las. Neste sentido, estabelece expressamente o art. 83 da Lei nº 4.320/1964 que: “A *contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados*”.

Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) prevê expressamente que as suas disposições obrigam: a) a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estando compreendidos o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público; b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações; c) as empresas controladas, assim entendidas como sendo as sociedades cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação; d) as empresas estatais dependentes,¹⁰ assim consideradas as

9. Nascimento, Leonardo do; Cherman, Bernardo. *Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007, p. 85.

10. A Portaria STN nº 589/2001, que definiu para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas, assim considera: I – empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença,

empresas controladas que recebam 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 (art. 2º).

Ademais, considerando que o orçamento público é o principal objeto da contabilidade pública, a partir da leitura do § 5º do art. 165 da Constituição extraímos que deverão atender às regras da contabilidade pública, nos três níveis federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios): a) os Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; b) as empresas em que, direta ou indiretamente, o Poder Público detenha a maioria do capital social com direito a voto; c) todas as entidades e órgãos da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Como vimos, estes entes têm em comum a administração de recursos financeiros do Estado. A partir desta consideração, o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal de 1988 expressamente determina (em relação à União, mas estende-se esta regra para os demais entes da federação) que *“prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”*. E por utilizarem recursos públicos, estes entes serão fiscalizados pelos respectivos Tribunais de Contas, uma vez que o inciso II do art. 71 da Constituição estabelece que este órgão (nos três níveis da federação) deverá julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário.

Quando tratamos da Administração Pública Direta, não há qualquer dúvida sobre a efetiva e inafastável aplicação das regras da contabilidade pública. A controvérsia surge, todavia, em relação à Administração Pública Indireta, especialmente no caso das Sociedades de Economia Mista, que convivem no mercado de capitais como se fossem empresas privadas.

direta ou indiretamente, a ente da Federação; II – empresa estatal dependente: empresa controlada pela União, pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade.

Assim, em relação às Sociedade de Economia Mista, onde o Estado participa do capital social da empresa juntamente com o particular, submetendo-se ao regime jurídico das empresas privadas (inciso II, § 1º, art. 173, CF/88), é necessário identificar uma condição para impor a elas a aplicação das regras de contabilidade pública (a elas se aplicaria um regime duplo de contabilidade: a empresarial e a pública), qual seja, a condição de receber regularmente recursos públicos para atender a certas despesas ou determinados projetos. Esta condição – a de receber regularmente recursos públicos – deve ser interpretada com base na previsão que a Constituição traz, no inciso II do seu art. 71, que impõe o controle do Tribunal de Contas para as “*sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público*”. Isto porque estas sociedades se sujeitam ao regime jurídico das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários. Mas, a nosso ver, se estas empresas recebem regularmente recursos públicos na manutenção das suas atividades, deverão seguir as mesmas normas e limitações a que o Estado está submetido quando arrecada recursos e os aplica nas suas atividades.

Com igual fundamento, o STF vem entendendo, recentemente, que as Sociedades de Economia Mista devem se submeter ao controle exercido pelo Tribunal de Contas (MS 25.181, STF¹¹). O Ministro Eros Grau, em seu voto no julgamento do MS 25.092, assim justificou:

São seguramente bens públicos os bens pertencentes às sociedades de economia mista, razão pela qual força é concluirmos, também neste capítulo, estarem estas entidades da Administração Indireta submetidas ao controle externo exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Por sua vez, o Ministro Cezar Peluso, neste mesmo julgado, afirmou:

11. STF – MS 25.181/Df – Ministro Relator Marco Aurélio – Julgamento 10/11/2005 – Mandado de Segurança – Ato do Tribunal de Contas da União – Atribuição do órgão – Consultor jurídico – Sustentação da Tribuna. Versando o mandado de segurança ausência de atribuição do Tribunal de Contas da União, cabível é a sustentação da tribuna pelo consultor jurídico do Órgão. Mandado de Segurança – Ato do Tribunal de Contas da União – Chamamento ao processo das mesas da Câmara dos Deputados e do Senado – Inadequação. A previsão do art. 49 da Constituição Federal – de cumprir ao Congresso Nacional fiscalizar e controlar, diretamente ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta – não atrai a participação do Poder Legislativo na relação processual de mandado de segurança impetrado contra decisão do Tribunal de Contas da União. Sociedade de Economia Mista – Tribunal de Contas da União – Fiscalização. Ao Tribunal de Contas da União incumbe atuar relativamente à gestão de sociedades de economia mista. Nova inteligência conferida ao inciso II do art. 71 da Constituição Federal, ficando superada a jurisprudência que veio a ser firmada com o julgamento dos Mandados de Segurança nºs 23.627-2/DF e 23.875-5/DF.

Sociedades de economia mista são concebidas e, em concreto, criadas em função de finalidades públicas, não apenas como se fossem sociedades de direito privado, guiados pela atração do lucro, mas, sobretudo como prolongamentos do Estado, de modo que os seus dirigentes devem agir no cumprimento do dever público de resguardo dos interesses e das finalidades públicas que presidem a instituição destas mesmas sociedades.

Resumindo, podemos dizer que atenderão às regras da contabilidade pública todos os órgãos do Poder Executivo, do Poder Legislativo e do Poder Judiciário, as Agências Reguladoras e Executivas, as Autarquias, os Fundos, as Fundações Públicas instituídas e mantidas pelo poder público, as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista integrantes da Administração Pública Indireta que recebam regularmente recursos públicos para o exercício da sua atividade.

8.5. Sistema contábil e estrutura da contabilidade pública

O **sistema contábil** representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidência dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.¹²

O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: a) **Orçamentário**, que registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; b) **Financeiro**, que registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como às disponibilidades no início e final do período; c) **Patrimonial**, que registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; d) **Custos**, que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; e) **Compensação**, que registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.¹³

12. Conforme Resolução CFC nº 1.129/2009.

13. Conforme Resolução CFC nº 1.129/2009.

8.6. Principais conceitos contábeis da contabilidade pública

Encontramos na contabilidade pública conceitos comuns à contabilidade geral e conceitos específicos da contabilidade aplicada ao setor público, os quais passamos agora a destacar.¹⁴

Circulante é o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte.

Conversibilidade é a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.

Exigibilidade é a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Não circulante é o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.

Unidade contábil é a soma, a agregação ou a divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

Demonstração contábil é a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações. As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são: a) Balanço Patrimonial; b) Balanço Orçamentário; c) Balanço Financeiro; d) Demonstração das Variações Patrimoniais; e) Demonstração dos Fluxos de Caixa; f) Demonstração do Resultado Econômico.

Consolidação das demonstrações contábeis é o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada. No processo de consolidação de demonstrações contábeis devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público. As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação. Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de

14. Conforme Resoluções CFC nºs 1.128/2009, 1.129/2009, 1.130/2009, 1.131/2009, 1.132/2009, 1.133/2009, 1.134/2009, 1.135/2009, 1.136/2009.

até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações: a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação; b) procedimentos adotados na consolidação; c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso; d) natureza e montantes dos ajustes efetuados; e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Dependência orçamentária ocorre quando uma entidade do setor público necessita de recursos orçamentários de outra entidade para financiar a manutenção de suas atividades, desde que não represente aumento de participação acionária.

Dependência regimental ocorre quando uma entidade do setor público não dependente orçamentariamente esteja regimentalmente vinculada a outra entidade.

Relação de dependência ocorre quando há dependência orçamentária ou regimental entre as entidades do setor público.

Patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Balanço Patrimonial Público é a demonstração do patrimônio público. Pode ser estruturado da seguinte maneira: a) **Ativo**, que compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro; b) **Passivo**, que compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões; c) **Patrimônio Líquido**, que representa a diferença entre o Ativo e o Passivo. Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: a) estarem disponíveis para realização imediata; b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte; b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do

prazo de exigibilidade. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

Balanço Orçamentário é a demonstração das receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução, de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária, e deve discriminar as receitas por fonte e as despesas por grupo de natureza, devendo ser acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa.

Balanço Financeiro é a demonstração da movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, discriminando: a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso; b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora; c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários; d) as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e) o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

Transações no setor público são os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. De acordo com suas características e os seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas: a) econômico-financeira, que corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais; b) administrativa, que corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público. Por sua vez, as transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido. Estas transações que envolvem valores de terceiros devem ser demonstradas de forma segregada.

Variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado. As variações patrimoniais que afetem o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais. Entende-se por correlação a vinculação entre as contas de resultado e as

patrimoniais, de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos pela movimentação das contas de resultado. As variações patrimoniais classificam-se em quantitativas e qualitativas. Entende-se como variações quantitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Entende-se como variações qualitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.

Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão é a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor bruto contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor depreciável, amortizável e exaurível é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual. No registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos: a) obrigatoriedade do seu reconhecimento; b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo; c) circunstâncias que podem influenciar seu registro. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício. A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico. Não estão sujeitos ao regime de depreciação: a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de arte, antiguidades, documentos,

bens de interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; c) animais que se destinam a exposição e à preservação; d) terrenos rurais e urbanos.

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

Vida útil econômica é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo. Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo: a) a capacidade de geração de benefícios futuros; b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; c) a obsolescência tecnológica; d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

Fluxo de Caixa são as operações que compreendem os ingressos, inclusive os decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento. O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza. O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

Demonstração dos Fluxos de Caixa é evidênciação que permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: a) das operações; b) dos investimentos; c) dos financiamentos. Método direto é o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de

caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos. Método indireto é o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial, nos seguintes elementos: a) de transações que não envolvem caixa e seus equivalentes; b) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos; c) de itens de receita ou despesa orçamentária associados com fluxos de caixa e seus equivalentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Demonstração do Resultado Econômico é a evidenciação do resultado econômico de ações do setor público, que deve ser elaborada considerando a sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, a seguinte estrutura: a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; c) resultado econômico apurado. A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade. Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Notas Explicativas integram as demonstrações contábeis e são utilizadas para apresentar informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de natureza patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Controle Interno, sob o enfoque contábil, compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. O controle interno é classificado nas seguintes categorias: a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

8.7. Registros contábeis na contabilidade pública

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provocam efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

Assim, todas as entidades do setor público deverão manter procedimentos uniformes de **registros contábeis**, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica. Estes registros devem ser realizados com base em documento hábil, físico ou eletrônico, que comprove a transação na entidade do setor público. Cada registro deverá indicar, necessariamente, a data da ocorrência da transação, a conta debitada e a conta creditada, o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado e, finalmente, o valor da transação.

A execução dos registros contábeis deve ser realizada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como se submeterá aos seguintes **princípios específicos**:¹⁵ a) **Comparabilidade**: os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades; b) **Compreensibilidade**: as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. c) **Confiabilidade**: o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão; d) **Fidedignidade**: os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem; e) **Imparcialidade**: os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades; f) **Integridade**: os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador; g) **Objetividade**: o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida; h) **Representatividade**:

15. Conforme Resolução CFC nº 1.132/2009.

os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes; i) **Tempestividade**: os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários; j) **Uniformidade**: os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades, possibilitando a comparação da situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade; k) **Utilidade**: os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários; l) **Verificabilidade**: os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades; m) **Visibilidade**: os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Relevante papel na escrituração contábil é o do **Plano de Contas**, que todas as entidades do setor público devem manter. O plano de contas serve para padronizar os registros contábeis. Assim, o administrador público, de posse do documento pertinente a uma operação financeira deverá, inicialmente, encontrar no plano de contas quais as contas contábeis que deverão sofrer registros de débito ou de crédito, tudo de acordo com os princípios e práticas contábeis.¹⁶

Para uma eficiente utilização, o sistema adotado pelo Plano de Contas deverá possuir as seguintes características: a) a identificação da terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas; b) a indicação da função atribuída a cada uma das contas; c) o funcionamento das contas; d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis; (e) a existência de contas específicas que possibilitem a apuração de custos; f) a criação de tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

16. Nascimento, Leonardo do; Cherman, Bernardo. *Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007, p. 130

O **Livro Diário** e o **Livro Razão** constituem fontes de informações contábeis permanentes e neles são registradas as transações que afetem ou possam vir a afetar a situação patrimonial. Estes livros devem ficar à disposição dos usuários e dos órgãos de controle, na unidade contábil, no prazo estabelecido em legislação específica.

8.8. Plano de contas na contabilidade pública

Como vimos, a ciência contábil tem como finalidade principal o fornecimento de informações, contribuindo de forma significativa para a adequada tomada de decisão. No Brasil, a contabilidade aplicada ao setor público efetua de modo eficiente o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira.

A necessidade de melhor demonstração dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou necessária a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público com abrangência nacional.

A contabilidade aplicada ao setor público deve submeter-se a mudanças conceituais em virtude do novo modelo de gestão pública, face ao objetivo de aproximação conceitual com a contabilidade patrimonial. Este objetivo encontra-se nos esforços de organismos internacionais, a exemplo da Ifac (*International Federation of Accountants*), que estabelece padrões internacionais de contabilidade para o setor público por meio das Ipsas (*International Public Sector Accounting Standards*).

O **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP** estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas e finanças públicas. É fundamental que o Plano de Contas possibilite a elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, além das demais demonstrações contábeis. O objetivo é reduzir divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.¹⁷

Portanto, podemos dizer que o **Plano de Contas** é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais

17. Portaria STN nº 751/2009.

e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

Por sua vez, **Conta** é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo.

As Contas são agrupadas segundo suas funções, possibilitando: a) Identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada; b) Determinar os custos das operações do governo; c) Acompanhar e controlar a execução orçamentária, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, liquidada, paga e as dotações disponíveis; d) Elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, de Fluxo de Caixa, das Mutações do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico; e) Conhecer a composição e situação do patrimônio analisado, por meio da evidenciação de todos os ativos e passivos; f) Analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros; g) Individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação; e h) Controlar contabilmente os atos potenciais oriundos de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.

Na Contabilidade Aplicada ao Setor Público as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam: **Contas com Informações de Natureza Patrimonial**: representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA); **Contas com Informações de Natureza Orçamentária**: representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive Restos a Pagar; **Contas com Informações de Natureza Típica de Controle**: representadas pelas contas não caracterizadas como contas patrimoniais, que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio.

A estrutura do Plano de Contas da Contabilidade Pública está dividida em 8 classes: 1. Ativo; 2. Passivo e Patrimônio Líquido; 3. Variações Patrimoniais Diminutivas; 4. Variações Patrimoniais Aumentativas; 5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento; 6. Controles da Execução do Planejamento e

Orçamento; 7. Controles Devedores; e 8. Controles Credores. A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do Patrimônio da Entidade Pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles.

Noções gerais do orçamento público

Para o orçamento público ganhar a estrutura normativa que possui hoje em dia foi necessário um longo e complexo processo evolutivo. Primeiro, tivemos as regras para limitar a arrecadação de recursos financeiros pelos governantes em face dos seus súditos. Depois, surgiram as normas que disciplinavam a aplicação destes recursos, procurando prestigiar as necessidades e o interesse público. Como consequência desta evolução na área das finanças públicas, tornou-se necessária a criação de uma ferramenta que permitisse ao governante identificar o volume financeiro de recursos a ser arrecadado em certo período, a fim de poder determinar onde, como e quanto se poderia gastar.

Desenvolve-se, então, o orçamento público como instrumento de planejamento financeiro do Estado moderno, que possibilita realizar a previsão das receitas e a fixação das despesas em um determinado período de tempo. Além do aspecto técnico-financeiro, o seu viés político, econômico e jurídico expõem as pretensões de realização e as

prioridades e programas de ação da administração pública perante a coletividade, conjugando as necessidades e os interesses dos três poderes, seus órgãos, agentes e entidades, de maneira harmônica e interdependente.

9.1. História do orçamento público

O surgimento do orçamento público, como instrumento de planejamento, autorização e controle dos gastos públicos ocorre a partir do desenvolvimento da ideia de que o patrimônio do Estado deveria ser distinto e autônomo em relação ao patrimônio do imperador, do rei ou do governante, aliado à necessidade de limitar e controlar a arrecadação e os gastos dos governos que ao longo dos tempos abusavam deste poder, pois sempre que precisavam de recursos, submetiam os seus súditos a contribuições forçadas, muitas vezes para o pagamento de despesas supérfluas, desnecessárias ou extravagantes, que raramente traziam algum benefício para a coletividade.

Podemos dizer que não havia orçamento público na **Antiguidade Clássica**, época em que “*os recursos do Estado romano confundiam-se com a fortuna particular do Imperador*”.¹ Naquele tempo, além da nefasta confusão patrimonial, a arrecadação de receitas e a aplicação dos recursos eram realizados de maneira arbitrária pelos governantes, que priorizavam os gastos públicos com as suas próprias vontades, luxos e supérfluos, além de destinar grande parcela ao seu exército. Somente em último lugar de prioridades estavam as despesas para atender às necessidades públicas e, mesmo assim, realizadas de maneira incipiente. Demonstrar ao povo o que foi arrecadado e como foram aplicados os recursos, estava fora de questão.

Na **Idade Média** a situação era similar. As cobranças excessivas e os gastos desarrazoados dos governantes geravam constantes revoltas e descontentamento do povo. Entretanto, encontramos aqui o início do processo de controle da atividade financeira, ainda que voltado apenas para a arrecadação e não para a despesa. Assim foi que, em 1215, os barões ingleses impuseram ao rei João I da Inglaterra, mais conhecido como rei João Sem Terra,² um documento que limitava o exercício

1. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*, v. I. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1962, p. 168.

2. John Lackland, filho mais moço de Henrique II, recebeu esse nome em virtude de não haver sido contemplado, quando seu pai doou províncias continentais a seus irmãos mais velhos. Recebeu, entretanto, enormes privilégios, chegando mesmo a provocar inimizades e mesmo guerras entre seus irmãos, sobretudo com Ricardo Coração de Leão. Ao assumir o trono, João Sem Terra logo se demonstrou um déspota. Seus abusos e arbitrariedades chegaram a tal ponto que provocaram forte reação dos nobres e do clero, os quais, reunidos e apoiados por elementos burgueses, obrigaram-no a firmar um documento, no qual se comprometia a respeitar as liberdades fundamentais do reino.

da sua soberania. Este documento ficou conhecido como Magna Carta de 1215. Nela, havia um dispositivo que condicionava a arrecadação de tributos à aprovação da Câmara dos Comuns.³

Na **Era Moderna**, a ideia de limitação dos atos dos governantes se desenvolveu, especialmente, com o surgimento do constitucionalismo. A Declaração de Direitos da Inglaterra (*Bill of Rights*), aprovada em 1689, continha similar norma de submissão ao Parlamento para a criação de tributos. A revolução americana de 1776 e a revolução francesa de 1789 foram motivadas, dentre outras razões, pela cobrança de impostos abusivos e por gastos excessivos dos monarcas, influenciando sobremaneira os ordenamentos jurídicos subsequentes pela introdução de regras de controle para os governantes arrecadarem e gastarem os recursos públicos. Neste sentido, leciona Aliomar Baleeiro que

a lenta e secular evolução da democracia, desde a Idade Média até hoje, é marcada pela gradual conquista do direito de os contribuintes autorizarem a cobrança de impostos e do correlato direito de conhecimento de causa e escolha dos fins em que serão aplicados. Da Carta Magna e das revoluções britânicas do século XVII às revoluções americana e francesa do século XVIII, há uma longa e penosa luta para conquista desses direitos que assinalam a íntima coordenação de fenômenos financeiros e políticos.⁴

Explica Ricardo Lobo Torres que o **Estado Orçamentário** é

a particular dimensão do Estado de Direito apoiada nas receitas, especialmente a tributária, como instrumento de realização das despesas. O Estado Orçamentário surge com o próprio Estado Moderno. Já na época da derrocada do feudalismo e na fase do Estado Patrimonial e Absolutista aparece a necessidade da periódica autorização para lançar tributos e efetuar gastos, primeiro na Inglaterra e logo na França, Espanha e Portugal. Com o advento do liberalismo e das grandes revoluções é que se constitui plenamente o Estado Orçamentário, que procura através do orçamento fixar a receita tributária e patrimonial, redistribuir rendas, entregar prestações de educação, saúde, seguridade e transportes, promover o desenvolvimento econômico e equilibrar a economia, baseia-se no planejamento.⁵

3. Magna Carta de 1215. Art. XII – “No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London”.

4. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 80.

5. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 171-172.

Como embrião do que hoje temos como orçamento público, relata-se que no ano de 1706 a Câmara dos Comuns da **Inglaterra** determinou, através da Resolução nº 66, que caberia ao Executivo a responsabilidade pelas finanças do governo, coordenando a proposta de receitas e de despesas, ficando a cargo do Parlamento aprová-la, inclusive, exercendo o controle da execução orçamentária. E, no ano de 1787, foi aprovada a Lei do Fundo Consolidado (*Consolidated Fund Act*), que criava um fundo geral para registro e controle de todas as receitas e despesas inglesas. Mas somente em 1822 é que foi redigido formalmente o primeiro orçamento na Inglaterra.⁶

Aliás, a palavra inglesa “*budget*”, que significa orçamento, tem origem na pitoresca história contada de que o Ministro da Fazenda da Inglaterra da época, toda vez que se dirigia ao parlamento para apresentar o orçamento, abria uma pasta de couro e dela o retirava. A denominação, em francês, para aquele acessório masculino era “*bougette*” (pequena maleta).

A Constituição dos **Estados Unidos** de 1776 já possuía um dispositivo de controle dos gastos públicos. No seu art. I, seção 9, existe a previsão de que “Dinheiro algum poderá ser retirado do Tesouro senão em consequência da dotação determinada em lei. Será publicado de tempos em tempos um balanço de receita e despesa públicas”. E, no item 2 da seção 10 do mesmo artigo I, está determinado que

Nenhum Estado poderá, sem o consentimento do Congresso, lançar impostos ou direitos sobre a importação ou a exportação salvo os absolutamente necessários à execução de suas leis de inspeção; o produto líquido de todos os direitos ou impostos lançados por um Estado sobre a importação ou exportação pertencerá ao Tesouro dos Estados Unidos, e todas as leis dessa natureza ficarão sujeitas à revisão e controle do Congresso.

Em 1795, para dar efetividade aos dispositivos acima citados, instituiu-se o denominado Comitê de Recursos e Meios (*Committee of Ways and Means*), que iniciou suas atividades no Congresso americano em 1802. Em 1865 este comitê foi desmembrado e passou a atuar juntamente com o Comitê de Dotações (*Appropriations Committee*). Porém, somente em 10 de junho de 1921 foi aprovada a Lei do Orçamento e Contabilidade (*Budget and Accounting Act*), que atribuía ao presidente a obrigação de enviar anualmente ao Congresso o planejamento orçamentário.

6. Pires, José Santo Dal Bem; Motta, Waldir Francelino. A Evolução História do Orçamento Público e sua Importância para a Sociedade. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil* n. 2, v. 25, maio ago. 2006, p. 16-25.

No **Brasil** do período colonial não havia nenhum dispositivo formal sobre a necessidade da elaboração de um orçamento público pelos governos, cujas contas se submetiam aos desmandos da metrópole. A partir da Independência, as nossas Constituições passaram a contemplar normas orçamentárias, com uma alternância sobre a sua responsabilidade entre o Poder Executivo e o Legislativo, chegando-se, em certos momentos, a concentrar sua elaboração e aprovação nas mãos de um ou de outro.

Como bem relata Carlos Valder do Nascimento,

da Constituição de 1824 até a presente data, o processo orçamentário foi se consolidando e se aperfeiçoando ao longo do tempo. Todas as Constituições durante esse período atribuíram grande importância ao orçamento, cumprindo destacar as seguintes fases de sua evolução: a) há exigência para que um Balanço geral seja encaminhado à Câmara com vistas à organização do orçamento geral; b) unificação das receitas e despesas mediante lei específica; c) criação do Tribunal de Contas da União – TCU; d) instituição do Código de Contabilidade Pública; e) reforma orçamentária permitindo, inclusive, o estorno de verbas; f) padronização dos orçamentos das pessoas de direito público; g) criação de Divisão de Orçamento do Departamento Administrativo do Serviço Público; h) divisão da receita ordinária e extraordinária e da despesa ordinária de capital; i) instituição de normas gerais de direito financeiro e tributário, com nova discriminação de renda.⁷

Na nossa **Constituição de 1824**, a elaboração do orçamento era de incumbência do Poder Executivo, e a sua aprovação dependia da análise da Assembleia-Geral (Câmara dos Deputados e Senado). No seu texto, o art. 172 dispunha que

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

Aliomar Baleeiro conta que o primeiro orçamento brasileiro foi votado para o exercício de 1831-1832.⁸

Alteração relevante veio no texto da **Constituição de 1891**, que passou a atribuir ao Poder Legislativo a competência orçamentária. No seu art. 34 havia a

7. Nascimento, Carlos Valder do. *Curso de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 64-65.

8. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 403.

seguinte previsão: “Compete privativamente ao Congresso Nacional orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro”. A partir desta Carta, promulgou-se em 1922, pelo Decreto nº 4.536, o Código de Contabilidade da União, que trazia as normas gerais sobre as receitas, despesas, balanços e orçamento.

Por sua vez, a **Constituição de 1934** devolveu ao Poder Executivo o poder de elaborar o orçamento, cabendo ao Poder Legislativo aprová-lo. Assim, dispôs no seu art. 39 que “compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República: (...) votar anualmente o orçamento da receita e da despesa, e no início de cada Legislatura, a lei de fixação das Forças Armadas da União, a qual nesse período, somente poderá ser modificada por iniciativa do Presidente da República”. E no § 1º do art. 50 fixava que “o Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento”.

No Estado Novo, regime autoritário vivido pelo Brasil, a **Constituição de 1937** tratou da matéria em seis artigos específicos. Concentrou no Poder Executivo a elaboração do orçamento, criando para tal fim o denominado Departamento Administrativo, que funcionaria junto à Presidência da República (art. 67), e a Câmara dos Deputados e o Conselho Federal (casas do Poder Legislativo) teriam a função de votar o orçamento proposto (art. 71). Entretanto, como sabemos, durante esse período, nenhuma das casas legislativas chegou a ser efetivamente instalada após o fechamento do Congresso e, na prática, o orçamento público federal ficou sob o inteiro domínio do Poder Executivo, que legislava por decretos-lei.

Com a volta da democracia ao Brasil na República Nova, a **Constituição de 1946** manteve a regra de atribuir ao Poder Executivo a obrigação de elaborar o orçamento e ao Poder Legislativo caberia aprová-lo. Sob a sua égide, tivemos a criação da Lei nº 4.320/1964, norma geral orçamentária e um dos principais institutos jurídicos do Direito Financeiro de hoje. Outrossim, neste período é criada a Comissão Nacional de Planejamento (Decreto nº 51.152/1961), para atender aos ditames da Constituição “planejamentista”, assim apelidada por prever a criação de planos setoriais e regionais (plano nacional do carvão; plano de colonização; plano de defesa contra a seca; plano de aproveitamento do Rio São Francisco etc.), com importantes reflexos no orçamento.

No período do regime militar voltou-se a concentrar excessivamente o orçamento nas mãos do Poder Executivo, reduzindo-se o papel do Poder Legislativo. A **Constituição de 1967**, além de restringir as prerrogativas do Poder Legislativo no tocante a emendas ao orçamento decorrentes de aumento de despesas (§ 1º, art. 65),

excluiu da peça encaminhada às casas legislativas parcelas referentes ao orçamento monetário e das empresas públicas estatais, reduzindo enormemente o volume de recursos financeiros a serem votados pelo Congresso. Por outro lado, durante este período criaram-se importantes estruturas governamentais na área financeira e orçamentária. O Decreto-lei nº 200/1967 criou o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, com a competência de elaborar a programação orçamentária e a proposta orçamentária anual. E, sob este ministério, foi instituída a Subsecretaria de Orçamento e Finanças, que hoje é a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), com a atribuição de órgão central do sistema orçamentário.

Finalmente, trazendo mudanças substanciais ao orçamento público brasileiro, a **Constituição Federal de 1988**, dotada de capítulo próprio para as finanças públicas, contempla uma seção exclusiva para o orçamento (art. 165 ao 169). Verificamos, dentre as suas diversas inovações, uma que merece destaque: a democratização das políticas públicas, com o reforço da atuação do Poder Legislativo, não apenas pela devolução e ampliação de suas prerrogativas e pelo equilíbrio de sua atuação com o Poder Executivo, mas, especialmente, devido à criação de instrumentos normativos de planejamento orçamentário integrados, constituídos pelas leis do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais. Outrossim, sob a sua égide, e atendendo às suas normas, é instituída a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), para garantir maior transparência, eficiência e controle aos gastos públicos.

9.2. Orçamento público no Brasil após a Constituição Federal de 1988

Importantíssimas mudanças ocorreram no orçamento público brasileiro com a promulgação da Constituição Federal de 1998. Além a criação da nova estrutura das peças orçamentárias – plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento fiscal, da seguridade e de investimentos – a participação do Poder Legislativo passou a ser determinante, garantindo efetividade ao processo democrático nas finanças públicas brasileiras.

Sob a égide da Constituição anterior, competia ao Poder Executivo elaborar o Orçamento Plurianual de Investimentos – OPI, o Orçamento Fiscal da União, o Orçamento das Empresas Estatais (Orçamento Sest) e o Orçamento Monetário. Destes, apenas os dois primeiros eram submetidos ao Legislativo, sendo que àquele Poder cabia, apenas, votá-los, uma vez que não lhe era permitido propor alterações nas despesas (nem em relação ao valor, nem quanto à espécie). Ademais, figuravam

em plano paralelo àquelas peças orçamentárias os conhecidos PNDs – Plano Nacional de Desenvolvimento, que apresentavam diretrizes gerais para o desenvolvimento nacional, definindo objetivos e políticas globais, setoriais e regionais.⁹

Os Orçamentos Plurianuais de Investimentos (OPI) tinham a abrangência para um triênio e tratavam exclusivamente das despesas de capital. Seguiam as diretrizes previstas no PND e eram submetidos ao Poder Legislativo para exame e votação, sem, contudo, poder apresentar qualquer proposta de alteração. O Orçamento Fiscal da União estabelecia a programação da Administração Direta e Indireta, porém, era dotado de reduzida representatividade financeira diante do processo de esvaziamento dos ministérios em favor das empresas estatais que se apresentava ao longo das décadas de 1970 e 1980. O Orçamento Sest das empresas estatais abrangia as empresas públicas (que estavam em franca expansão), sociedades de economia mista, suas subsidiárias, autarquias e fundações. Era elaborado pela então Secretaria de Controle das Estatais e aprovado pelo Presidente da República, não tendo, portanto, qualquer participação do Legislativo. Finalmente, o Orçamento Monetário, disciplinado pela Lei nº 4.595/1964, era de competência do Banco Central e aprovado pelo Conselho Monetário Nacional. Esta peça dispunha sobre a programação da política monetária e cambial brasileira.

Com a Constituição Federal de 1988 o Orçamento Plurianual dá lugar ao Plano Plurianual, que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Introduz-se ao sistema orçamentário brasileiro uma peça nova que até então não existia: a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Por sua vez, o Orçamento Fiscal e o Orçamento Sest do regime constitucional anterior são substituídos pelo Orçamento Anual, que passa a conter três peças individuais, porém, integradas entre si: I – o orçamento fiscal, referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II – o orçamento de investimento das empresas que a União, direta ou indiretamente, detinha a maioria do capital social com direito a voto; III – o orçamento da seguridade

9. Cruz, Flavio. Comentários sobre a Reforma Orçamentária de 1988. *Revista de Contabilidade "Vista & Revista"* v. 4, n. 1, fevereiro 1992, p. 16-22.

social, abrangendo 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. Finalmente, o Orçamento Monetário perde o seu papel destacado na política fiscal brasileira, deixando de existir como peça autônoma.

Assim, percebemos que as peças orçamentárias brasileiras existentes antes da Constituição Federal de 1988 possuíam alguns traços de semelhança com as nossas atuais leis orçamentárias, porém, se distanciavam destas especialmente nas questões relativas a participação do Poder Legislativo, em relação à transparência, à integração entre planejamento e execução, e quanto à noção de equilíbrio fiscal.

9.3. Conceito de orçamento público

Conceitua-se orçamento público como sendo o **instrumento de planejamento** do Estado que permite estabelecer a previsão das suas receitas e a fixação das suas despesas para um determinado período de tempo.

Clássica conceituação dada ao instituto é a de Aliomar Baleeiro,¹⁰ para quem o orçamento público é

o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

Para Hector Villegas,¹¹ o orçamento público é “um ato de governo, mediante o qual se preveem os ingressos e os gastos estatais e se autorizam estes últimos para um determinado período futuro, que geralmente é de um ano”.

Por sua vez, a Secretaria de Orçamento Federal concebeu a missão do orçamento público como sendo a de “racionalizar o processo de alocação de recursos, zelando pelo equilíbrio das contas públicas, com foco em resultados para a Sociedade”. É no Orçamento que o cidadão identifica a destinação dos recursos que o Estado arrecada, sendo que nenhuma despesa pública poderá ser realizada sem estar fixada no Orçamento.

Porém, mais do que um ato ou uma peça meramente contábil, utilizada para identificar os recursos financeiros a serem arrecadados e programar as despesas a serem realizadas, o orçamento público é um documento de natureza eminentemente

10. Baleeiro, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 387.

11. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p.125.

política, uma vez que concretiza e revela as pretensões de realização e as prioridades e programas de ação da administração pública perante a sociedade, conjugando as necessidades e os interesses dos três Poderes, seus órgãos e entidades e o seu funcionamento harmônico e interdependente.

Neste sentido, interessante trazer à cola a memorável mensagem do Presidente americano Franklin Delano Roosevelt, feita ao seu Congresso em 1942: “O Orçamento dos Estados Unidos representa nosso programa nacional. Ele é uma previsão de nosso plano de trabalho, uma antecipação do futuro. Ele traça o curso da nação”.

Nesse diapasão, segundo Affonso Almiro

caracteriza-se, assim, o orçamento, como um plano governamental, como um programa de administração que se renova, que se atualiza, cada ano, e que envolve os interesses de todos os contribuintes, de todas as classes, de todos os setores de produção, de toda a nação, enfim, sendo, por isso mesmo, um ato político por excelência.¹²

Alberto Deodato conceitua orçamento por este aspecto político e não estritamente técnico, ao dizer que “o orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da Economia Política. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu progresso, da sua cultura e da sua civilização”.¹³ Igual alerta faz Gustavo Ingrosso, afirmando que “o Orçamento Público não pode ser reduzido às modestas proporções de um plano contábil ou de simples ato administrativo. Em vez disso, ele é o maior trabalho da função legislativa para os fins do ordenamento jurídico e da atividade funcional do Estado”.¹⁴

Segundo José Marcos Domingues “a peça fundamental da democracia financeira é a lei orçamentária anual, a verdadeira costura que, demonstrando a necessária conexão entre receita e despesa, determina à Administração a realização das Políticas públicas aprovadas pelo Legislativo a partir de proposta partilhada com o Executivo”.¹⁵

Trata-se, portanto, de um documento de conteúdo econômico e político – elaborado segundo as normas do Direito Financeiro e conforme as técnicas contábeis e financeiras – que se materializa em uma lei originária do Poder Executivo, analisada, votada e aprovada regularmente pelo Poder legiferante.

12. Almiro, Affonso. *Questões de Técnica e de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1957, p. 113-114.

13. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 316.

14. Ingrosso, Gustavo. *Instituzioni di Diritto Finanziario*, 3 v. 1935. *Apud*. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 316.

15. Domingues, José Marcos. O Desvio de Finalidade das Contribuições e o seu Controle Tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In Domingues, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. São Paulo: Editora MP, 2008, p. 300.

9.4. Aspectos do orçamento público

O orçamento público não pode ser considerado apenas pelo seu aspecto contábil, ao se materializar em um documento de conteúdo financeiro. Ele contempla outras características que revelam aspectos importantes para a administração pública e para a sociedade.

Assim, podemos dizer que o orçamento público é dotado de um aspecto **político**, por expor as políticas públicas estatais, que envolvem, sobretudo, decisões de interesse coletivo, contemplando as pretensões e as necessidades de cada um dos três Poderes, seus órgãos e entidades, que participam ativamente na sua elaboração, aprovação e controle. Este equilíbrio entre os interesses de cada um dos Poderes revela a necessidade de um jogo político, que nas palavras de Theotônio Monteiro de Barros Filho representa “*o jogo de harmonia e interdependência dos Poderes, especialmente nos regimes presidenciais*”.

Como no Brasil a sua elaboração é de competência do Poder Executivo e a sua aprovação é de atribuição do Poder Legislativo, estes Poderes independentes deverão deixar de lado as suas tendências ideológicas e unir esforços para obter um documento de interesse comum, que reflita as necessidades da sociedade.

Há, também, um aspecto **econômico**, uma vez que o orçamento demonstra a dimensão financeira das atividades do Estado, ao englobar todas as receitas e despesas públicas. O orçamento poderá, de acordo com a política orçamentária de cada governo e em certo momento, ser superavitário ou deficitário, sendo certo que hoje em dia a maior parte das nações democráticas busca ter um orçamento equilibrado.

Possui, ainda, um aspecto **técnico**, por ser elaborado e se concretizar através das normas da Contabilidade Pública e do Direito Financeiro. Apesar de seguir regras rígidas contábeis, e muitas vezes complexas para a sua elaboração, o orçamento público deve permitir a fácil compreensão para o cidadão, que tem direito interesse na compreensão da política orçamentária implementada.

Finalmente, revela um aspecto **jurídico**, por se materializar através de três leis: a lei orçamentária anual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei do plano plurianual. No Brasil, a iniciativa do orçamento é do Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo votá-lo e aprová-lo como lei ordinária e, posteriormente, controlar a sua execução.

9.5. Espécies de orçamento público

O orçamento público pode contemplar diversas espécies, através das quais identificamos certas características comuns e preponderantes que se destacam, permitindo classificá-las em grupos. Assim, podemos classificar as **espécies** de orçamento da seguinte maneira: a) *pela forma de elaboração*: orçamento legislativo, executivo ou misto; b) *pelos objetivos ou pretensões*: orçamento clássico ou programa; c) *pela vinculação do conteúdo*: orçamento impositivo ou autorizativo; d) *pela forma de materialização*: lei do plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual; e) *pelo conteúdo*: orçamento fiscal, de investimento e de seguridade social.

Quanto à *forma de elaboração* do orçamento temos: a) o **orçamento legislativo**, considerado como aquele cuja elaboração, votação e aprovação são de competência exclusiva do poder legiferante, restando ao Poder Executivo apenas a atribuição de execução. Trata-se de mecanismo típico dos países que adotam o parlamentarismo como sistema de governo; b) o **orçamento executivo** é aquele cuja elaboração, aprovação e execução estão concentradas somente nas mãos do Poder Executivo, não havendo concurso entre os Poderes sobre a matéria. É utilizado pelos governos autoritários, comumente encontrado nos países não democráticos; c) o **orçamento misto** é aquele em que o Poder Executivo tem a atribuição de elaborá-lo e executá-lo, condicionando-se à sua aprovação e controle pelo Poder Legislativo. Este é o modelo adotado pelo Brasil.

Já quanto aos *objetivos ou pretensões* do orçamento público, temos: a) o **orçamento clássico** é aquele caracterizado por ser uma peça meramente contábil, em que há apenas a previsão de receitas e a fixação de despesas, sendo desprovido de planejamento para as ações e os programas governamentais, não constando os objetivos e as metas a serem atingidas; b) o **orçamento programa** é aquele que contempla, além das informações financeiras sobre as receitas e despesas, os programas de ação do Estado, pela identificação dos projetos, planos, objetivos e metas. Este modelo é adotado pelo Brasil, conforme sistematização prevista no art. 165 da Constituição Federal de 1988, na Lei nº 4.320/1964 e na Lei Complementar nº 101/2000.

Quanto à *vinculação do conteúdo* do orçamento público, temos: a) o **orçamento impositivo**, que impõe ao poder público a obrigação de realizar os programas e as despesas previstas no seu texto, criando direitos subjetivos para o cidadão e deveres para o Estado; b) o **orçamento autorizativo** é a peça que contém a previsão de receitas e a autorização das despesas, estando o Poder Público autorizado

a executá-las, sem a obrigação do seu cumprimento na integralidade, ficando a cargo do gestor público a avaliação do interesse e da conveniência. Esta espécie é a classicamente considerada pela doutrina e pela jurisprudência brasileiras.

Por sua vez, em relação à *forma de materialização* do orçamento público, que extraímos do art. 165 da Constituição Federal de 1988, temos: a) a **Lei do Plano Plurianual**, que estabelece, 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; b) a **Lei de Diretrizes Orçamentárias**, que compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; c) a **Lei Orçamentária Anual**, que contempla o orçamento fiscal, de investimentos e de seguridade social.

Finalmente, em relação ao *conteúdo* do orçamento, temos: a) o **orçamento fiscal**, que contém todas as receitas e despesas referentes aos três Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; b) o **orçamento de investimento**, que se refere às empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; c) o **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.

9.6. Natureza jurídica do orçamento público

O debate sobre a natureza jurídica não é pacífico e a controvérsia nesta matéria ainda é comum. Há entendimentos de que o orçamento público seria uma *lei formal*. Para outros seria uma *lei material*. Há quem afirme tratar-se de uma *lei especial*. Temos, também, os entendimentos de que se trata de um mero *ato administrativo* ou ato da administração. Finalmente, encontramos as manifestações intermediárias, que englobam aspectos dos vários entendimentos distintos, atribuindo-se ao orçamento público uma *natureza mista*, de lei formal externamente e de ato administrativo no seu conteúdo.¹⁶

16. Sobre este tema, recomendamos a leitura do texto “O Desvio de Finalidade das Contribuições e o seu Controle Tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro” de autoria de José Marcos Domingues. In Domingues, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. São Paulo: Editora MP, 2008, p. 300.

Como sabemos, o orçamento é de iniciativa do Poder Executivo, com a participação dos demais poderes. Uma vez elaborado, este documento é encaminhado ao Poder Legislativo para votação e aprovação como lei, seguindo o rito legislativo similar ao das demais leis.

Assim, o orçamento público aproxima-se da espécie comum de lei ordinária, pois este documento nasce a partir de um projeto de lei, pode sofrer emendas, recebe parecer da comissão orçamentária, é votado e aprovado com o *quorum* regular de lei ordinária e, ao final, é sancionado e publicado.

Por outro lado, o orçamento público distancia-se das leis genéricas ao receber um tratamento específico na sua forma e no seu conteúdo, sendo por alguns autores denominado de “lei especial”. Há vários argumentos nesta linha de pensamento. Primeiro, o projeto orçamentário possui prazo próprio para ser encaminhado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo (§ 2º, art. 35, ADCT). Segundo, o seu conteúdo é limitado a dispor sobre receitas e despesas, vedando-se dispositivos estranhos (§ 8º, art. 165, CF/88). Terceiro, o orçamento não poder ser objeto de Lei Delegada nem de Medida Provisória, exceto para abertura de créditos extraordinários (§ 1º, art. 62, CF/88). Quarto, a possibilidade de o orçamento sofrer emendas é limitada às condições previstas na Constituição (§ 3º, art. 166, CF/88). Quinto, o seu prazo é determinado, que é, em regra, de um ano, exaurindo-se com o seu decurso e sem a necessidade de revogação expressa. Diante destas características específicas, Regis Fernandes de Oliveira afirma: “*Vê-se, pois, que não é uma lei comum. É uma lei diferente*”.¹⁷

De qualquer forma, o orçamento público se materializa como uma **lei**. Entretanto, a controvérsia surge no momento da identificação da natureza desta lei, se formal ou material.

Esta discussão não é meramente teórica. Possui efeitos pragmáticos. A importância de se definir corretamente a sua natureza está nos reflexos dali decorrentes, que influenciam duas relevantes questões, a saber: a) a obrigatoriedade ou não do cumprimento dos programas e a realização das despesas nele previstas pelo Poder Executivo; b) o surgimento ou não de direitos subjetivos para o cidadão, a ensejar a judicialização, não apenas dos programas e despesas previstas na lei orçamentária, mas também dos direitos fundamentais e dos direitos sociais constitucionalmente garantidos; c) possibilidade de sua submissão ao controle concentrado de constitucionalidade.

17. Oliveira, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 310.

Como antecipamos, existem diversas correntes a respeito da matéria. Antes de analisá-las, devemos chamar a atenção do leitor de que grande parte dos teóricos clássicos que trataram deste tema o fizeram segundo as características do seu próprio ordenamento jurídico, razão pela qual é necessário compreender a lógica das suas razões, conforme o que estabelecia o ordenamento jurídico por eles estudado e, posteriormente, analisar as suas conclusões à luz do Direito brasileiro. Nesta esteira, sob o foco das receitas, em alguns casos estudados havia a imposição do princípio da anualidade como condição para a cobrança de tributos, o que ensejaria a sua consideração como lei material por influenciar diretamente a arrecadação. Porém, se não houvesse a imposição do princípio da anualidade, estar-se-ia diante de uma lei formal, de conteúdo de mero ato administrativo. Já pelo lado da despesa, se a sua realização dependesse de simples autorização orçamentária, seria o orçamento público um ato-condição, revestido de lei formal. Ao passo que se a realização das despesas públicas fosse vinculada aos termos estabelecidos no orçamento, este seria considerado como uma lei material.

Tentaremos, agora, sintetizar as posições dos principais autores estrangeiros que analisaram o tema. Para o alemão Paul Laband, nem a previsão orçamentária, nem o controle de contas realizadas tem que ver com legislação. Segundo ele, estas pertencem unicamente à Administração, e a função do legislador na aprovação do orçamento seria uma forma de participação popular na Administração e como controle mais amplo desta. No seu entendimento, o orçamento seria um mero plano de gestão, pois não possui nenhuma regra jurídica, ordem ou proibição. Nas suas palavras, o orçamento “*não contém nada mais do que cifras*”. O jurista argentino Giuliani Fonrouge¹⁸ entende que o orçamento é um ato de transcendência que regula a vida econômica e social do país, com significação jurídica e não meramente contábil, sendo uma manifestação integral da legislação, de caráter único em sua constituição, fonte de direitos e obrigações para a Administração e produtor de efeitos com relação aos particulares. Afirmo o italiano Gustavo Ingresso¹⁹ que o orçamento público “*é uma lei de organização, a maior lei entre as leis de organização*”. Para o francês Leon Duguit, o orçamento não pode ser considerado um ato único, devendo ser separada a parte correspondente aos gastos da parte referente às receitas. Para este autor, quanto aos gastos, o orçamento nunca será uma lei, mas sim ato administrativo; e quanto às receitas, onde não existir a

18. Giuliani Fonrouge, Carlos Maria. *Derecho Financiero*. 3. ed., Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 4.

19. Ingresso, Gustavo. *Instituzioni di Diritto Finanziario*, p. 56. *Apud* Giuliani Fonrouge, Carlos Maria. *Derecho Financiero*. 3. ed., Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 143.

regra da anualidade dos tributos, não será lei em sentido material por não criar direitos nem obrigações, sendo mera operação administrativa. Por sua vez, Gaston Jèze afirma que “o orçamento jamais será uma lei propriamente dita”. Este outro autor francês entende que se trata de uma mescla de atos jurídicos reunidos em um único documento, devendo ser separado em receitas e despesas, sendo que as receitas devem ser distinguidas entre as tributárias e as não tributárias. Pela sua teoria, na parte que diz respeito às receitas tributárias, onde houver a regra da anualidade, o orçamento será um ato-condição, mas nos regimes em que ela não estiver presente, o orçamento não terá significação jurídica alguma. Já quanto às receitas não tributárias, o orçamento não contém significação jurídica. Quanto às despesas, o orçamento conteria autorizações para realizá-las, pelo qual se trataria de um ato-condição.²⁰

Ainda relatando a posição da doutrina estrangeira, destacamos o entendimento do argentino Héctor Villegas,²¹ que afirma que

em relação ao nosso país, concordamos com a corrente que atribui ao orçamento um caráter de lei formal. Com respeito aos recursos, o orçamento apenas os calcula, mas não os cria, já que estes estão estabelecidos em outras leis, com total independência da lei orçamentária. E quanto aos gastos, a lei do orçamento tampouco contém normas substanciais, pois se limita a autorizá-los, sem obrigar ao poder executivo a realizá-los.

A doutrina brasileira tem a sua própria posição, que pode eventualmente variar se exposta antes ou depois da Constituição de 1988, em face da supressão do princípio da anualidade. Para Hely Lopes Meireles²² “*não importa que, impropriamente, se apelide o orçamento anual de lei orçamentária ou de lei de meios, porque sempre lhe faltará a força normativa e criadora de lei propriamente dita*”. Alberto Deodato²³ traz em sua clássica obra a consideração de que “*os atos orçamentários não têm as condições de generalidade, constância ou permanência que dão cunho à verdadeira lei; não encerram declaração de direito; não são mais do que medidas administrativas tomadas com a intervenção do aparelho legislativo*”. Segundo Ricardo Lobo Torres²⁴ “*a teoria de que o orçamento é lei formal, que apenas prevê as receitas públicas e autoriza os gastos, sem criar direitos subjetivos e sem modificar*

20. Giuliani Fonrouge, Carlos Maria. *Derecho Financiero*. 3. ed., Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 136-138.

21. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 625.

22. Meirelles, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 160-161.

23. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 317.

24. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 178.

as leis tributárias e financeiras, é, a nosso ver, a que melhor se adapta ao direito constitucional brasileiro”. Para Kiyoshi Harada²⁵ “o orçamento é uma lei anual, de efeito concreto, estimando as receitas e fixando as despesas, necessárias à execução da política governamental”.

Dessas teorias, podemos extrair que aqueles que consideram o orçamento apenas como **lei formal**, afirmam que o seu conteúdo seria o de um **ato administrativo**, pois este apenas prevê as receitas e autoriza as despesas, realizando as funções de previsão e autorização exigidas para a realização da atividade da Administração Pública. Já os que entendem tratar-se o orçamento de uma **lei material** de conteúdo normativo, afirmam que, uma vez aprovado, o orçamento traria para o Estado o dever de implementá-lo e o direito do cidadão em exigir a sua realização.

Em crítica à teoria do *orçamento como lei formal*, explica José Marcos Domingues que a tese do orçamento como mero *ato administrativo* de governo – encontrou no Brasil terreno fértil – país de tradição autoritária – foi inicialmente concebida na Alemanha por Paul Laband, com finalidade de legitimar a superioridade do Executivo sobre o Parlamento, e que a palavra deste seria apenas uma formalidade que o descumprimento do orçamento não teria o caráter de infração jurídica. A teoria, com reservas e adaptações, foi recebida na França por Jèze, Duguít e Troabas, que professavam a ideia de que o orçamento seria uma autorização legislativa, de natureza administrativa, como *ato-condição*. Mas, conclui, Domingues que

passados mais de 200 anos de construção democrática dos dois lados do Atlântico, e alcançada democratização perene no Brasil, não se compreende bem a que serviria hoje a teoria do orçamento como lei formal, a não ser para, como na origem, servir para submeter os demais Poderes à preeminência desmedida do Executivo e para justificar a impune maquiagem orçamentária.²⁶

O Supremo Tribunal Federal, devido ao seu *conteúdo político e não normativo*, entendia tratar-se o Orçamento Público de um ato de efeito concreto, específico e de caráter individual e não dotado, como a generalidade das leis, de efeitos abstratos, genéricos e impessoais, desprovidos da necessária densidade normativa que os preceitos legais em regra possuem. A partir deste entendimento, afirmava a Corte Suprema que não seria possível a sua manifestação em eventual questionamento sobre a inconstitucionalidade de lei orçamentária. Neste sentido, assim

25. Harada, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 75.

26. Domingues, José Marcos. O Desvio de Finalidade das Contribuições e o seu Controle Tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In Domingues, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. São Paulo: Editora MP, 2008, p. 32.

restou consignado na ementa da ADI nº 2.484-MC, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, julgada em dezembro de 2001: “Lei de diretrizes orçamentárias, que tem objeto determinado e destinatários certos, assim sem generalidade abstrata, é lei de efeitos concretos, que não está sujeita à fiscalização jurisdicional no controle concentrado”.

Entretanto, mais recentemente, o STF tem mudado sua posição quanto à possibilidade de exercer o controle de constitucionalidade das leis orçamentárias, inclusive nas questões que envolvem o debate acerca das políticas públicas na seara dos direitos sociais e fundamentais. Assim, aquela Corte tem-se manifestado no sentido de ser possível submeter às leis orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade.

No julgamento da ADI nº 2.925-DF (em 19/12/2003) o Ministro Marco Aurélio afirmou: “Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta.” Ao longo da sua fundamentação, chegou até mesmo a dizer que *“Se entendermos caber a generalização, afastando por completo a possibilidade do controle concentrado, desde que o ato impugnado seja lei orçamentária, terminaríamos por colocar a lei orçamentária acima da Carta da República”*.

Em igual sentido, o Ministro Gilmar Mendes, no julgamento da ADI nº 4.048-MC (em 14/05/2008), assim se pronunciou:

O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto.

Reconhecemos que a doutrina clássica brasileira, à luz do Direito Financeiro pátrio, que já não contempla o princípio da anualidade como condição para a arrecadação tributária e que exige a previsão orçamentária para a realização das despesas públicas, ainda entende tratar-se o orçamento público: a) *extrinsecamente*, como uma lei formal de natureza especial, já que este se constitui através de um processo legislativo típico; b) *intrinsecamente*, como ato administrativo, uma vez que o seu conteúdo é de ato concreto e específico, voltado para a realização das atividades da administração pública.

Mas, o fato é que a doutrina mais moderna e a jurisprudência brasileira recente vêm caminhando no sentido de reconhecer ao orçamento público o seu conteúdo

material e conferir a força impositiva que lhe é inerente no Estado Democrático de Direito. Assim, com propriedade afirma José Marcos Domingues que “*é preciso superar a teoria do orçamento-lei-formal, que não se compadece com o atual estágio da Democracia no mundo e no País*”.²⁷

27. Domingues, José Marcos. O Desvio de Finalidade das Contribuições e o seu Controle Tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In Domingues, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. São Paulo: Editora MP, 2008, p. 321.

Elaboração e execução do orçamento público

O orçamento público precisa ser elaborado de maneira a contemplar as reais necessidades da sociedade com as pretensões e possibilidades de realização do governante. Igualmente, a sua execução deve ser efetivada de forma a atender às suas previsões, com o máximo de transparência, eficiência e amplitude. Apesar de o orçamento público no Brasil ser apenas autorizativo e não impositivo, como adiante analisaremos, desconsiderar os programas, ações e despesas ali previstas seria depreciar a sua importância e menosprezar o trabalho conjunto do Poder Executivo e do Legislativo na sua elaboração e aprovação.

Para tanto, o Direito Financeiro brasileiro possui um complexo e eficaz sistema orçamentário disciplinando a participação harmônica e equilibrada do Poder Executivo e do Legislativo, que se traduz em um legítimo processo democrático. Tais normas orientam a sua criação, interpretação, execução e avaliação. Sem elas, correríamos o risco de ter um orçamento que não representasse os anseios da sociedade, ou mesmo que não pudesse ser minimamente executado.

De nada adiantaria um orçamento público – documento de previsão de receitas e autorização de despesas – desprovido de legitimidade e de efetividade.

10.1. Princípios orçamentários

Como vimos, o orçamento público é um instrumento de relevante interesse para a Administração Pública e para a sociedade brasileira. Por isso, requer uma série de parâmetros necessários a garantir a sua efetividade. Estes parâmetros são os denominados princípios orçamentários e financeiros, que influenciam a elaboração dos projetos das leis orçamentárias e a posterior aprovação pelo Poder Legislativo, facilitam a interpretação pelos usuários e interessados e, finalmente, permitem a sua execução de maneira mais ampla e eficaz.

O conceito de princípio jurídico, a partir de meados do século XX até os dias atuais, ensejou grandes estudos e reflexões no âmbito da Teoria do Direito. Autores como Joseph Esser, Jean Boulanger, Jerzy Wróblewski, Ronald Dworkin, Karl Engisch, Wilhelm-Cannaris, Genaro Carrió, entre outros, proclamaram a normatividade dos princípios em bases teóricas, dogmáticas e metodológicas muito superiores a das teses até então consagradas, que defendiam uma mera posição subsidiária, numa auxiliar função integrativa na aplicação do direito. Foi, porém, no Direito Constitucional que essa tendência ganhou prestígio e estabeleceu aprofundadas e consequentes reflexões, com autores como Vézio Crisafulli, Robert Alexy, Eduardo García de Enterría, José Joaquim Gomes Canotilho, entre outros.¹

É unânime hodiernamente, entre a doutrina e a jurisprudência, o reconhecimento de que os princípios ganharam força normativa no ordenamento jurídico, sendo dotados de cogência e eficácia, com aplicabilidade plena e vinculante.²

No relato de Paulo Bonavides,³ Crisafulli, há mais de 50 anos, ao afastar o mero caráter programático dos princípios, já afirmava que

1. Espíndola, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*: Elementos Teóricos para uma Formulação Dogmática Constitucionalmente Adequada. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 27-28.

2. Para se atingir a atual compreensão, foi necessário um longo debate, que se estendeu por diversas linhas jurídico-filosóficas, até chegarmos ao que consideramos como a novel linha pós-positivista ou neoconstitucionalista da normatividade dos princípios, que confere relevância jurídica aos valores sociais contemporâneos e aceita o pluralismo metodológico como diretriz hermenêutica. Assim, primeiro, tivemos o jusnaturalismo, que encarava os princípios como meras sugestões morais e éticas, de origem universal. Depois, veio o positivismo jurídico, que passou a tê-los como fonte secundária, de cunho meramente interpretativo e integrativo. E finalmente, agora, os princípios ganham foro de norma.

3. Bonavides, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 286.

se os princípios fossem simples diretivas teóricas, necessário seria, então, admitir coerentemente que em tais hipóteses a norma é posta pelo juiz e não, ao contrário, por este somente aplicada a um caso concreto. (...) Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determina e, portanto, resumem, potencialmente, o conteúdo.

O Direito moderno considera os princípios jurídicos como espécie de norma, ao lado das regras. Portanto, falar hoje em dia de *princípios* e *regras* como espécies distintas de *normas* é relatar as concepções desenvolvidas por Ronald Dworkin⁴ e Robert Alexy,⁵ em que fundamentam formal e materialmente suas diferenças, sem deixar de mencionar também Chaïm Perelman⁶ e Gustavo Zagrebelsky,⁷ que realizaram fundamental papel na construção de bases sólidas de lógica argumentativa para permitir a aplicabilidade da teoria.⁸

Diogo de Figueiredo Moreira Neto⁹ identifica e relaciona as funções dos princípios no nosso ordenamento jurídico: 1ª) *Função Axiológica*: pela qual os princípios definem os valores que informam a ordem jurídica vigente; 2ª) *Função Teleológica* ou *Finalística*: em que os princípios orientam a ordem jurídica em direção a determinadas finalidades ou objetivos; 3ª) *Função Sistêmica*: os princípios conferem ordem e coerência ao sistema normativo; 4ª) *Função Integrativa*: os

4. Dworkin, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Massachusetts: Harvard University Press, 1978; *The Model of Rules*. Chicago: University of Chicago Law Review, 1967.

5. Alexy, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. *Sistema Jurídico, Principios Jurídicos y Razón Práctica*. Doxa: Universidad de Alicante, n. 5, 1988.

6. Perelman, Chaïm. *La Lógica Jurídica y la Nueva Retórica*. Madrid: Civitas, 1979.

7. Zagrebelsky, Gustavo. *El Derecho Dúctil*. Ley, Derechos, Justicia. Madrid: Trotta, 1995.

8. Enquanto os debates sobre a “era dos princípios” ganham força e difusão, críticas bem construídas testam a sua validade e necessidade, na pretensão de identificar o modo mais seguro de garantir a sua aplicação e efetividade. Assim, ressalva Humberto Ávila: “É até mesmo plausível afirmar que a doutrina constitucional vive, hoje, a euforia do que se convencionou chamar de Estado Principiológico. Importa ressaltar, no entanto, que notáveis exceções confirmam a regra de que a euforia do novo terminou por acarretar alguns exageros e problemas teóricos que têm inibido a própria efetividade do ordenamento jurídico.(...) A distinção entre princípios e regras virou moda. Os trabalhos de direito público tratam da distinção, com raras exceções, como se ela de tão óbvia dispensasse maiores aprofundamentos. Viraram lugar-comum afirmações, feitas em tom categórico, a respeito da distinção entre princípios e regras. (...) Será mesmo que todas as espécies normativas comportam-se como princípios ou regras? Será mesmo que as regras não podem ser objeto de ponderação? Será mesmo que as regras sempre instituem obrigações peremptórias? Será mesmo que o conflito entre regras só se resolve com a invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção a uma delas?”. (Ávila, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 15).

9. Moreira Neto, Diogo de Figueiredo. Princípios da Licitação. *Boletim de Licitações e Contratos* n. 9/95. São Paulo: NDJ, 1995, p. 429.

princípios preenchem as lacunas normativas do ordenamento jurídico; 5ª) *Função Nomogenética*: os princípios fornecem às normas maior densidade de conteúdo; 6ª) *Função Irradiante*: os princípios informam o seu valor para todo o sistema jurídico; 7ª) *Função Provocativa*: os princípios estimulam e condicionam a produção de normas conforme seus valores, bem como a realização de atos concretos para a efetivação dos seus comandos; 8ª) *Função Inibidora* ou *Limitativa*: os princípios impedem a produção de normas ou a realização de atos que contrariem o seu conteúdo.

Portanto, vemos que muito além da tradicional função interpretativa ou integrativa, hoje em dia, os princípios jurídicos são capazes não apenas de guiar a correta aplicação do direito à luz dos valores que concretizam, mas também são aptos a inquirir de vício os atos que forem de encontro ao seu mandamento.

Os princípios jurídicos¹⁰ nos oferecem os fundamentos para a interpretação e a aplicação de um comando normativo, indicando comportamentos e condutas ideais. Portanto, no caso dos princípios orçamentários, a sua observância e respeito impõem ao administrador público uma atuação de molde a garantir o cumprimento da finalidade do orçamento público, desde a sua elaboração, interpretação e execução.

Pois bem, muitos destes princípios orçamentários derivam de valores constitucionais, alguns implícitos e outros expressos. Há também os princípios consagrados na legislação infraconstitucional, especialmente os previstos na Lei nº 4.320/1964 e na Lei Complementar nº 101/2000. Porém, além dos princípios específicos ou setoriais existentes na legislação orçamentária e na Constituição Federal, o administrador público, na sua atividade orçamentária, deverá seguir, também, os princípios gerais que influenciam toda atividade administrativa.

Assim, na atividade orçamentária, além dos princípios específicos orçamentários que adiante analisaremos, o Estado deverá pautar-se, também, pelos **princípios genéricos da atividade administrativa**, que expressam os valores do Estado Democrático de Direito, conforme estabelece o art. 37 da Constituição Federal. São eles: a) *legalidade*: na atividade administrativa, só se pode fazer o que estiver permitido em lei; b) *impressoalidade*: a Administração Pública tem o dever de tratar a todos que com ela se relacionam, direta ou indiretamente, da mesma maneira;

10. Paulo Bonavides nos apresenta a tripartite função dos princípios jurídicos: a) *função fundamentadora da ordem jurídica*, em que as normas que se contraponham aos princípios constitucionais perderão sua vigência ou validade, dotando-os de eficácia diretiva ou derogatória; b) *função interpretativa*, em que os princípios cumpririam papel diretivo, no sentido de orientar o operador do direito na aplicabilidade das demais normas jurídicas e; c) *função supletiva*, servindo de instrumento para integrar o Direito, suplementando os vazios regulatórios da ordem jurídica. (Bonavides, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 283).

c) *moralidade*: a Administração Pública e seus agentes devem atuar observando os padrões éticos, de probidade e lealdade com a coisa pública, sob pena de se configurar crime de responsabilidade (art. 85, V, CF), possibilitando a propositura, inclusive, de ação popular (art. 5º, LXXIII, CF); d) *publicidade*: é a exigência da ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública; e) *eficiência*: a Administração Pública deve agir de modo a produzir o melhor resultado com o mínimo de recursos e esforços.

Agora passamos à análise dos **princípios orçamentários específicos ou setoriais**, que garantem efetividade e legitimidade ao orçamento público.

O **princípio orçamentário da legalidade** determina que a Administração Pública realize as suas atividades segundo as previsões das leis orçamentárias. A Constituição Federal de 1988 prevê expressamente em seu art. 165 que o Poder Executivo terá a iniciativa para estabelecer a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Portanto, será sempre a partir das previsões de receitas e das autorizações de despesas que a Administração Pública exercerá a sua atividade financeira.

Pelo lado das receitas, embora a arrecadação não esteja vinculada à legislação orçamentária como ocorre com a despesa, o indicativo do seu volume é fundamental para uma boa gestão, até porque será a partir do montante financeiro de receitas previstas que se poderão fixar as despesas a serem realizadas. Registre-se, desde já, que nem mesmo as receitas tributárias estão vinculadas às leis do orçamento, pois o princípio da anualidade tributária, que condicionava a arrecadação dos tributos a sua previsão anual no orçamento, não vige mais no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição de 1988.

Já pelo lado das despesas, estas devem ser realizadas de acordo com o que foi previsto e autorizado no orçamento, sob pena de se configurar uma conduta ilícita, prevista no art. 315 do Código Penal, que tipifica o ato de “*Dar às verbas ou rendas públicas aplicação diversa da estabelecida em lei*”. Porém, mais relevante é a limitação prevista no inciso II do art. 167 da Constituição Federal, que veda “*a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais*”. Temos, também, o art. 15 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que considera como “*não autorizada, irregular ou lesiva ao patrimônio público*” a geração de despesas em desacordo com a lei.

Entretanto, assistimos a casos em que o princípio da legalidade orçamentária acaba sendo ponderado com outros princípios de igual ou superior valor, dando ensejo ao seu afastamento tópico, sempre de maneira motivada e em casos específicos e excepcionais. Exemplo típico é o do administrador público que tem de realizar

uma despesa sem dotação orçamentária por força de uma ordem judicial (p. ex. decisões judiciais para fornecer remédios ou atendimentos médicos). Seu ato deixará de ser ilícito desde que demonstrada a impossibilidade de conduta diversa.

O **princípio orçamentário da anualidade** indica que o prazo de vigência da lei orçamentária será anual, devendo esta ser elaborada, votada e aprovada anualmente. Portanto, este princípio reflete a periodicidade do orçamento. Assim a Constituição Federal prevê expressamente que os orçamentos serão anuais (art. 165, III). Por sua vez, a Lei nº 4.320/1964 estabelece que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil (art. 34) e que a Lei do Orçamento obedecerá, dentre outros princípios, o da anualidade (art. 2º). O fundamento deste princípio é o de obrigar ao Poder Executivo a rever anualmente a sua programação de prioridades, atividades e investimentos, além de permitir ao Poder Legislativo controlar com maior frequência esta atividade da Administração Pública, o que garante maior legitimidade ao processo como um todo.

Esclareça-se que o *Princípio da Anualidade Orçamentária* que está em vigor não se confunde com o extinto *Princípio da Anualidade Tributária*, que condicionava a arrecadação de tributos a sua prévia previsão no orçamento anual, já que em comum possuem apenas o prenome. Sobre este assunto, importante lição nos oferece Hugo de Brito Machado:

Este princípio vigorava na Constituição de 1946 (art. 141, § 34). Foi abolido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e restaurado pela Constituição de 1967 (art. 150, § 28). Com a Emenda nº 1, de 1969, o princípio foi mais uma vez abolido, e não obstante seja excelente instrumento de fortalecimento do Poder Legislativo, não foi restabelecido pela Constituição de 1988. Pelo princípio da anualidade, nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício, sem que esteja prevista a sua cobrança no respectivo orçamento.¹¹

Ocorre que, paralelamente ao orçamento anual, deverá ser elaborado um plano plurianual (de quatro anos), para estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (art. 165, I). Em face do instituto, importante referir o princípio da anualidade apenas à lei orçamentária anual, ou, então, devemos dar-lhe uma interpretação não literal, englobando no seu conceito a plurianualidade e o valor democrático que

11. Machado, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos na Constituição de 1988*. 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 82.

representa pela necessidade periódica de revisão do plano de gestão do governo e a necessária aprovação pelo Poder Legislativo. Todavia, entende Regis Fernandes de Oliveira¹² que “*tal princípio hoje está ultrapassado, porque, ao lado do orçamento anual, há o plurianual*”.

O **princípio orçamentário da unidade** determina que a lei orçamentária seja uma só, reunindo todas as receitas e despesas do Estado, a fim de se permitir uma análise global, proporcionando um controle mais efetivo. Refere-se, portanto, à forma de um *documento uno*. Não obstante, a Constituição Federal de 1988 prevê a existência neste documento de três partes específicas: orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social (§ 5º, art. 165). Assim, esclarece Ricardo Lobo Torres¹³ que “*o princípio da unidade já não significa a existência de um único documento, mas a integração finalística e a harmonização entre os diversos orçamentos*”.

Entretanto, surge o entendimento de que este princípio estaria esvaziado a partir do texto constitucional de 1988, dando origem a outro princípio, denominado de *princípio da totalidade orçamentária*, segundo o qual admite-se a existência de orçamentos setoriais, desde que, ao final, eles se consolidem num documento que possibilite ao governo ter uma visão geral do conjunto das finanças públicas.¹⁴ Segundo James Giacomoni, a concepção da totalidade orçamentária considera os múltiplos orçamentos elaborados de forma individual – fiscal, de investimentos e de seguridade social – devendo ser, ao final, consolidados, a fim de permitir o conhecimento do desempenho global das finanças públicas.¹⁵

O **princípio orçamentário da universalidade** indica que todos os valores, independentemente de sua espécie, natureza, procedência ou destinação, deverão estar contidos no orçamento como sendo um plano financeiro global. Ou seja, o orçamento deverá prever todas as receitas e despesas pelo seu valor total bruto, sem deduções ou exclusões, a fim de oferecer ao Poder Legislativo uma exata demonstração das despesas nele autorizadas. Sua previsão encontra-se não apenas no art. 2º, que expressamente impõe o respeito ao princípio, mas também nos arts. 4º e 6º da Lei nº 4.320/1964 que dispõem que “*a Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar. Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.*”

12. Oliveira, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 99.

13. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 118.

14. Mendes, Gilmar Ferreira; Coelho, Inocêncio Mártires; Branco, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1402.

15. Giacomoni, James. *Orçamento Público*. 13. ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 73.

O princípio da universalidade diferencia-se do princípio da unidade. Enquanto este se relaciona com a forma do documento, a universalidade refere-se ao conteúdo do orçamento.

O **princípio orçamentário da exclusividade** veda que a lei orçamentária trate de qualquer outra matéria que não seja referente a receitas e despesas. Diz o § 8º do art. 165 da Constituição que

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.

Assim, a lei do orçamento anual deverá se prestar, apenas e exclusivamente, para prever as receitas e autorizar as despesas do Estado.

A função deste princípio é meramente pragmática, no sentido de se impossibilitar a inclusão na lei orçamentária de matérias estranhas às receitas e despesas, que muitas vezes acabavam sendo inseridas por manobras políticas para se implementarem práticas populistas ou para atender a pressões do poder. A inclusão desses assuntos estranhos no orçamento, prática que não era exclusivamente brasileira, era comumente conhecida por “caudas orçamentárias” ou, na expressão usada por Rui Barbosa, “orçamentos rabilongos”.

O **princípio orçamentário da programação** revela o atributo de instrumento de gestão que o orçamento possui, devendo apresentar programaticamente o plano de ação do governo para o período a que se refere, integrando, de modo harmônico, as previsões da lei orçamentária, da lei do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias. Este princípio, também denominado de *princípio do planejamento*, revela as diretrizes, metas e prioridades da Administração Pública, inclusive os programas de duração continuada.

O **princípio orçamentário da não vinculação** de receitas impede a vinculação do produto da arrecadação dos impostos a uma destinação específica, seja para uma despesa, um órgão ou um fundo. O seu objetivo é permitir que o Estado tenha liberdade e flexibilidade para aplicar os recursos desta espécie de receita pública onde for mais conveniente e necessário, sem estar adstrito a uma despesa previamente vinculada, garantindo-se, assim, o custeio das despesas que se forem realizando ao longo do exercício financeiro, inclusive as urgentes, imprevistas ou extraordinárias. Evita-se, ademais, a criação de impostos específicos para atender a determinados interesses políticos que demandam financiamento próprio.

Porém, existem diversas exceções a este princípio. O texto do inciso IV do art. 167 da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, excepciona a não vinculação aos casos da repartição do produto da arrecadação dos impostos, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita. O § 2º do art. 198 da Constituição traz a exceção para a aplicação anual de recursos mínimos em ações e serviços públicos de saúde. Por sua vez, o parágrafo único do art. 204 faculta a vinculação de certo percentual das receitas tributárias (o que inclui receita de impostos) a programa de apoio à inclusão e promoção social, proibindo, entretanto, a aplicação desses recursos no pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais, serviço da dívida ou a qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados. Já o art. 212 determina a aplicação de percentual mínimo da arrecadação de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino. Quando a Emenda Constitucional nº 01/1994 criou o Fundo Social de Emergência, para determinado período, fixou a vinculação ao referido fundo de parcela do Imposto de Renda, do Imposto Territorial Rural, do Imposto sobre Operações Financeiras, e de 20% de todos os demais impostos da União.

Importante esclarecer que o princípio da não vinculação se refere apenas aos impostos e não se aplica às taxas e às contribuições, tributos cujo produto da sua arrecadação têm, por sua própria natureza, destinação específica previamente determinada em lei.

Porém, ainda que as contribuições sejam tributos naturalmente vinculados, a Emenda Constitucional nº 27/2000 introduziu ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o art. 76, que institui a **DRU – Desvinculação de Recursos da União** (impostos e contribuições), na base de 20% da respectiva arrecadação, que acabou sendo prorrogada por emendas constitucionais posteriores.

Vozes diversas censuraram a EC nº 27/2000 no que se refere ao comando de desvinculação de 20% das receitas das contribuições sociais, uma vez que supostamente violaria a natureza do tributo.¹⁶ Isto porque a destinação da arrecadação

16. Um exemplo de tal crítica é a feita por Marcelo Ribeiro de Oliveira e Bruno Noura de Moraes Rego: “Dentro da situação trazida, a Emenda Constitucional nº 27, de 22 de março de 2000, reveste-se de flagrante inconstitucionalidade ao determinar a desvinculação de 20% da arrecadação oriunda das contribuições sociais. Não se trata tão somente de um problema decorrente da inadvertida e inadequada destinação que os recursos gerados pelas contribuições sociais terão, mas principalmente pela desconfiguração do tributo em estudo. A destinação da arrecadação da contribuição social é condição de sua materialidade e, por conseguinte, de legitimidade para

seria uma condicionante da sua legitimidade, decorrente da leitura do art. 149 da Constituição ao dispor que as contribuições sociais serão utilizadas “*como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*”. Noutras palavras, as contribuições sociais, diferentemente dos impostos, possuiriam destinação específica e a DRU desnaturaria aquela parcela de 20% do tributo arrecadado, que estaria desvinculada da respectiva destinação social, incorrendo em possível inconstitucionalidade.

Não concordamos com a crítica, pois, a nosso ver, não é a destinação do produto da arrecadação que caracteriza um tributo, mas sim a sua finalidade, conforme dispõe o art. 4º do Código Tributário Nacional. Entendemos que se há algum questionamento em relação à DRU, este não estaria em qualquer mácula no plano da natureza jurídica do tributo, mas sim numa possível violação ao princípio do Federalismo Fiscal, pois, com a DRU, haveria um processo de centralização de poder financeiro em mãos da União.¹⁷

Neste sentido, explica José Marcos Domingues¹⁸ que “o Federalismo Fiscal é uma técnica que visa garantir o melhor atendimento ao Bem Comum, e nessa medida, é instrumento de ordenação das finanças públicas de molde a ensejar a realização do federalismo político”, e a EC nº 27/2000, ao instituir a DRU, viria exatamente retirar dos entes federativos parcela de recursos necessários para realizar as suas atribuições, passando às mãos da União.¹⁹

O **princípio orçamentário da limitação** condiciona a realização de despesas e a utilização de créditos ao montante previsto no orçamento. Decorre do art. 167 da Constituição Federal, que veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, 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, a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes, a transposição, o remanejamento ou

que possa ser exigida”. (Oliveira, Marcelo Ribeiro de; Rêgo, Bruno Noura de Moraes. As contribuições sociais e a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 27. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 58, 2000, p. 64).

17. Abraham, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os 20 Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

18. Domingues, José Marcos. *Federalismo Fiscal Brasileiro*. *Revista Nomos*, Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, v. 26, jan./jun. 2007, p. 137-143.

19. Neste sentido é pertinente a dura crítica de José Marcos Domingues, que entende que: “*Em vez de descentralizar tarefas (o que reduziria o seu poder político-administrativo), a União obteve Emendas que represaram recursos de fundos estaduais e municipais (FSE, FEF, DRU) e procurou mais recursos não compartilháveis (aumentando a carga tributária nacional, sobretudo através das contribuições)*”.

a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa, a concessão ou utilização de créditos ilimitados, a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos.

Há, também, a sua previsão no § 1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina 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.

O **princípio orçamentário da publicidade** determina que, como lei emanada do Poder Legislativo, o orçamento deverá ser divulgado através dos meios oficiais de comunicação, inclusive devendo ser publicado em *Diário Oficial* (art. 166, § 7º, CF/88). O art. 48 da LC nº 101/2000 fala, também, em divulgação por meios eletrônicos. A finalidade deste princípio, portanto, é permitir que todo cidadão tenha acesso ao seu conteúdo.

Este princípio acaba sendo confundido com o da transparência, a seguir exposto. Entretanto, entendemos que o *princípio da publicidade* se refere à divulgação do orçamento pelos meios oficiais, para garantir a todos o livre acesso ao seu teor, enquanto o *princípio da transparência* relaciona-se ao seu conteúdo, para evitar previsões obscuras, despesas camufladas, renúncias fiscais duvidosas, que possam ensejar manobras pelos executores para atender a interesses diversos.

Mas não é apenas o orçamento que deverá ser publicado, já que a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal determinam a ampla divulgação de um relatório sobre a sua execução, permitindo um efetivo controle social. Neste sentido, estabelece o § 3º do art. 165 da Constituição que o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, um relatório resumido da execução orçamentária, e será composto, como prevê o art. 52 da LC nº 101/2000 de: I – um balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as: a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada; b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo; II – demonstrativos da execução das: a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar; b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício; c) despesas, por função e subfunção.

O **princípio orçamentário da tecnicidade** impõe ao orçamento características que permitam ao usuário a sua ampla compreensão, resumindo-se em: I – *uniformidade* ou *padronização* na apresentação dos seus dados, possibilitando ao usuário realizar comparações e análises; II – *clareza* na evidenciação do seu conteúdo; III – *especificação* na classificação e na designação das suas informações, preconizando a identificação de todas as rubricas de receitas e despesas, apresentando-as de maneira analítica e detalhada.

O **princípio orçamentário da transparência** obriga não somente a ampla divulgação do orçamento, mas principalmente que as previsões orçamentárias, tanto de receitas, despesas, renúncias ou programas, sejam dispostas de maneira facilmente compreensível para todos, não apenas para o seu executor, como também para o cidadão interessado, e, inclusive, para os órgãos de controle e fiscalização.

Pretende, principalmente, coibir a existência de despesas obscuras ou a inclusão de verbas, programas, projetos ou benefícios fiscais imprecisos ou inexplicáveis que, por falta de clareza ou transparência, possam induzir a erro ou serem manipulados para atender a objetivos diversos do originalmente previstos e aprovados. Neste sentido, o § 6º do art. 165 da Constituição Federal diz que 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.

O **princípio orçamentário do equilíbrio fiscal** recomenda que para toda despesa haja uma receita a financiá-la, a fim de evitar o surgimento de déficits orçamentários crescentes ou descontrolados, que possam prejudicar as contas públicas presentes e futuras.

O equilíbrio fiscal representa a verdadeira estabilidade financeira e é um dos pilares do crescimento sustentado do Estado. Isto porque, antes de ser mera equação financeira em que se busca uma igualdade numérica ou um “empate” entre receitas e despesas, este princípio deve ser encarado como um conjunto de parâmetros que confirmam às contas públicas a necessária e indispensável estabilidade, a fim de permitir ao Estado a realização das suas finalidades.²⁰

A sua previsão legal encontra-se no § 1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece a ação planejada e transparente para a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a

20. Figueiredo, Carlos Mauricio; Nóbrega, Marcos. *Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 138.

limites e condições no que tange à 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. Com igual sentido, o art. 4º, inciso I, letra “a” da mesma LC nº 101/2000, determina que a lei de diretrizes orçamentárias disponha sobre o equilíbrio entre receitas e despesas.

Embora previsto o equilíbrio fiscal na legislação infraconstitucional acima citada, a Constituição Federal de 1988 já não apresenta este princípio de forma expressa, como era previsto na Carta de 1967 (art. 66, § 3º).²¹ Se, por um lado a ideia de equilíbrio fiscal é importante para limitar gastos excessivos e desnecessários e coibir gestões irresponsáveis, por outro, a razão de a Constituição já não contemplar este princípio é o de não engessar a função regulatória do orçamento na economia. Isto porque diz-se que em períodos de recessão se faz necessário o amplo investimento do Estado na economia, em infraestrutura, em empregos e demais áreas relevantes para a sociedade. Portanto, dependendo das circunstâncias da conjuntura econômica, o Estado precisará gastar mais ou menos, e este instrumento de desenvolvimento econômico não se pode submeter a regras rígidas, sob pena de se esvaziar esta relevante função regulatória e desenvolvimentista.

José Afonso da Silva²² explica que

a Constituição não contempla o princípio do equilíbrio orçamentário, pelo que até se pode dizer, hoje, que ele desapareceu. De fato, desde a grande depressão de 1929, a tese do orçamento anualmente equilibrado passou a sofrer vigorosa contestação, até porque se concluiu que conseguir o equilíbrio anual se afigurava coisa impossível, e porque aspirar a ter nivelado o orçamento anualmente, tanto nos anos bons como nos anos maus, originaria grandes flutuações nos programas governamentais de gastos, seguidas de variações muitas vezes perturbadoras nas alíquotas dos tributos, agravando as flutuações da atividade econômica privada, com todas as implicações. A doutrina moderna concebeu outros princípios, com fundamento na análise dos ciclos econômicos, firmando a premissa básica de que não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento que deve equilibrar a economia.

21. Constituição Federal de 1967 – Art 66. O montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período. (...) § 3º Se no curso do exercício financeiro a execução orçamentária demonstrar a probabilidade de *déficit* superior a dez por cento do total da receita estimada, o Poder Executivo deverá propor ao Poder Legislativo as medidas necessárias para restabelecer o *equilíbrio orçamentário*.

22. Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 719.

Esclarece Marcos Juruena Villela Souto²³ que não seria razoável deixar para a Constituição Federal, como norma que tende a ser permanente, cristalizar o referido princípio, razão pela qual coube à norma infraconstitucional, a saber, a Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000 – a busca do equilíbrio fiscal.

Entendemos que a ideia de se manter um equilíbrio fiscal, com o balanceamento entre as receitas e as despesas públicas, é essencial dentro de um sistema financeiro pautado pela responsabilidade. Não observar esta pretensão seria permitir a volta de governantes irresponsáveis que imprimem dinheiro quando precisam, gastando de forma ilimitada e desordenadamente, sem se preocupar com o interesse público. Este tipo de conduta gera inflação e outros efeitos maléficos na economia interna e prejudica a inserção, a participação e o relacionamento do país na economia mundial.

10.2. As leis orçamentárias

A Constituição Federal de 1988 instituiu no sistema orçamentário brasileiro uma estrutura de leis orçamentárias que devem ser elaboradas, aprovadas e executadas de forma integrada e harmônica, permitindo o planejamento e a realização das atividades financeiras do Estado no curto, médio e longo prazos, para todos os Poderes, nos três níveis da federação.

Em face da *simetria das normas constitucionais*, as disposições orçamentárias estabelecidas no texto constitucional aplicam-se, também, aos orçamentos estaduais, municipais e do Distrito Federal. Neste sentido, diz o art. 25 da Constituição Federal que “os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”. No mesmo sentido, afirma o art. 29 que

o Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos....

E, finalmente, o art. 32 prevê que “o Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo

23. Souto, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo da Economia*. 3. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 436-327.

de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição”.

Determina o art. 165 da Constituição que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais. O primeiro seria um planejamento estratégico de longo prazo. O segundo, um planejamento operacional de curto prazo. E o terceiro, a concretização dos planejamentos em uma lei de realização.

O **Plano Plurianual** é responsável pelo *planejamento estratégico* das ações estatais no longo prazo, influenciando a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (planejamento operacional) e da lei orçamentária anual (execução). Por isso, trata-se de uma lei de quatro anos de duração, iniciando a sua vigência no segundo ano do mandato presidencial e encerrando no fim do primeiro ano do mandato seguinte (§ 2º, art. 35, ADCT). Mas ressalve-se que, por ser uma lei de programação de governo, o plano plurianual dependerá, essencialmente, das leis orçamentárias anuais, as quais deverão concretizar as políticas nela previstas.

Diz o § 1º do art. 165 da Constituição que a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. A citada norma se refere, em primeiro lugar, às despesas de capital, que incluem os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital.²⁴ Logo depois, alude aos programas de duração continuada, entendidos como aqueles cujo prazo de duração ultrapasse um exercício financeiro.

Como se vê, trata-se de uma lei formal, cujo objeto é, essencialmente, a programação global de longo prazo para uma integração nacional, voltada ao desenvolvimento nacional e regional. Em se tratando da União, a Constituição Federal estabelece a articulação da sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e

24. Os investimentos são as 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. As inversões financeiras englobam: I – aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; II – aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; III – constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros. As transferências de capital são as 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 (art. 12, Lei nº 4.320/1964).

social, visando o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais (art. 43, CF/88). E os planos e programas nacionais, regionais e setoriais serão elaborados em consonância com o plano plurianual (§ 4º, art. 165, CF/88).

Esta característica do plano plurianual de ser uma programação de longo prazo impõe a regra constitucional de que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (§ 1º, art. 167, CF/88).

A **Lei de Diretrizes Orçamentárias**, também de natureza formal, tem o seu conteúdo voltado ao *planejamento operacional* do governo. Assim, enquanto a lei do plano plurianual refere-se ao planejamento estratégico de longo prazo, a lei de diretrizes orçamentárias apresenta o planejamento operacional de curto prazo, para o período de um ano, influenciando diretamente a elaboração da lei orçamentária anual.²⁵

Esta lei norteia e conduz a elaboração da lei orçamentária anual, devendo o seu projeto ser encaminhado ao Poder Legislativo até o dia 15 de abril, para vigor no exercício financeiro seguinte.

Estabelece o § 2º do art. 165 da Constituição que

a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Do referido dispositivo, destacamos as suas seguintes funções: a) estabelecer as metas e prioridades da administração para o ano seguinte, conforme constar do plano plurianual, de maneira a indicar a política fiscal que integrará o orçamento anual; b) dispor sobre as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente; c) orientar a elaboração da lei orçamentária anual; d) tratar das alterações na legislação tributária, uma vez que a sua variação afetará diretamente a arrecadação de receitas públicas; e) estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

25. STF: "A Lei de Diretrizes Orçamentárias possui destinação constitucional específica e veicula conteúdo material próprio, que, definido pelo art. 165, § 2º, da Carta Federal, compreende as metas e prioridades da Administração Pública, inclusive as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente. Mais do que isso, esse ato estatal tem por objetivo orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre as alterações na legislação tributária, além de estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento." (ADI 612-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 03/06/1993, Plenário, DJ de 06/05/1994)

Segundo Ricardo Lobo Torres, a lei de diretrizes orçamentárias “*é, em suma, um plano prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para a ulterior elaboração da proposta orçamentária no Executivo, do Legislativo, do Judiciário e do Ministério Público*”.²⁶

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) acrescentou outras funções à lei de diretrizes orçamentárias. O seu art. 4º estabeleceu que a referida lei irá dispor, também, sobre: a) equilíbrio entre receitas e despesas; b) critérios e forma de limitação de empenho; c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; d) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal determinou, no seu art. 4º, a elaboração de dois anexos que deverão acompanhar a lei de diretrizes orçamentárias: o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais.

No **Anexo de Metas Fiscais** serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (§ 1º). Este anexo conterá, também: I – avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; IV – avaliação da situação financeira e atuarial: a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador; b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (§ 2º).

Já o **Anexo de Riscos Fiscais** será o documento onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (§ 3º).

A **Lei Orçamentária Anual** destina-se a possibilitar a execução dos planejamentos constantes na lei do plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias, e engloba: I – **o orçamento fiscal** referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos

26. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 174.

e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II – **o orçamento de investimento** das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III – **o orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (§ 5º, art. 165, CF/88).

Trata-se de uma lei anual, cujo projeto deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até 31 de agosto de cada ano, para vigor no exercício financeiro seguinte.

É o documento básico e fundamental para a realização da atividade financeira do Estado. Nela, temos a previsão de todas as receitas públicas e a fixação de todas as despesas públicas, para os três Poderes, seus órgãos, fundos e entidades da administração direta e indireta, inclusive as fundações públicas, inclusive todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão. Portanto, tudo referente a receitas e despesas constará da lei orçamentária anual.

Estabelece o § 6º do art. 165 da Constituição que 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. Isto porque sempre que houver uma renúncia fiscal, ela deverá ser compensada com aumento de receita ou redução de despesas.

Por sua vez, o art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que o projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, deverá conter em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais, bem como demonstrativo dos efeitos de renúncia fiscais, e as medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado, incluindo previsão de reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, para custear pagamentos imprevistos.

10.3. Processo legislativo das leis orçamentárias

Assim como a Constituição Federal de 1988 apresenta as espécies de leis orçamentárias, suas funções e características, ela também indica o rito que deverá ser seguido para a sua elaboração, votação e aprovação. Por razões óbvias, a Carta Magna discorre sobre as leis orçamentárias apenas no âmbito federal. Mas devido

ao princípio da simetria das normas constitucionais, suas previsões deverão ser seguidas nas esferas estadual, municipal e distrital.

Portanto, onde encontramos referência ao Presidente da República ou ao Chefe do Poder Executivo, devemos estender a regra aos Governadores e Prefeitos. Do mesmo modo, onde estiver previsto Congresso Nacional, Senado Federal ou Câmara dos Deputados, teremos, por extensão, as Assembleias Legislativas, Câmaras Municipais e Câmara Legislativa.

Pois bem, o art. 165 da Constituição prevê que as leis orçamentárias serão elaboradas por **iniciativa do Poder Executivo**.

Este Poder tem o dever – iniciativa vinculada – de elaborar os projetos das leis orçamentárias, recebendo previamente as propostas dos demais Poderes e órgãos para compatibilização e unificação, tudo conforme estipulado conjuntamente na lei de diretrizes orçamentárias.

Por sua vez, o art. 84 da Constituição estabelece que, no caso da União, competirá privativamente ao Presidente da República enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento (inciso XXIII).

De fato, o processo de elaboração do orçamento público em nível federal se inicia efetivamente na Secretaria de Orçamento Federal,²⁷ que, após divulgar as regras gerais do orçamento, coordenará o sistema orçamentário da União, em conjunto com os demais órgãos dos três Poderes. O projeto de lei orçamentária será elaborado em conformidade com a lei de diretrizes orçamentárias, compreendendo a fixação dos objetivos para o período considerado, bem como com o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros necessários à sua execução.²⁸

Juntamente com o projeto, o Presidente da República deverá encaminhar mensagem contendo exposição circunstanciada da situação econômico-financeira,

27. À Secretaria de Orçamento Federal compete: I – coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da proposta orçamentária da União, compreendendo os orçamentos fiscal e da seguridade social; II – estabelecer as normas necessárias à elaboração e à implementação dos orçamentos federais sob sua responsabilidade; III – proceder, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos, ao acompanhamento da execução orçamentária; IV – realizar estudos e pesquisas concernentes ao desenvolvimento e ao aperfeiçoamento do processo orçamentário federal; V – orientar, coordenar e supervisionar tecnicamente os órgãos setoriais de orçamento; VI – exercer a supervisão da Carreira de Analista de Planejamento e Orçamento, em articulação com a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, observadas as diretrizes emanadas do Comitê de Gestão das Carreiras do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; VII – estabelecer as classificações orçamentárias da receita e da despesa; e VIII – acompanhar e avaliar o comportamento da despesa pública e de suas fontes de financiamento, bem como desenvolver e participar de estudos econômico-fiscais, voltados ao aperfeiçoamento do processo de alocação de recursos.

28. Vasconcellos, Alexandre. *Orçamento Público*. 2. ed., Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009, p. 44.

documentada com a demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis, bem como uma exposição e justificação da política econômica e financeira do Governo e, finalmente, uma justificação das receitas e despesas (art. 22 da Lei nº 4.320/1964).

Esta iniciativa para elaborar os projetos das leis orçamentárias não é igual às demais que conferem a iniciativa para se propor um projeto de lei, pois não se trata de uma faculdade conferida ao seu titular, mas sim de um dever. Por isso, dizemos que o Poder Executivo possui uma iniciativa vinculada de propor os projetos de leis orçamentárias, devendo encaminhá-las ao Poder Legislativo no prazo legal.

Enquanto não for promulgada a lei complementar para estabelecer, dentre outras normas gerais orçamentárias, os prazos para sua elaboração e encaminhamento ao Poder Legislativo, conforme prevê o § 9º do art. 165 Constituição Federal de 1988, aplica-se o disposto no art. 35 do ADCT, que define que: I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa; II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa; III – 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.

E caso não receba a proposta orçamentária no prazo fixado, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente (art. 32, Lei nº 4.320/1964).

Após encaminhar os projetos de leis orçamentárias, é permitido ao Presidente da República enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta (§ 5º, art. 166, CF/88).

Regularmente elaborados pelo Executivo, 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 (art. 166, CF/88).

A partir deste momento, a competência para dar seguimento à criação das leis orçamentárias passa a ser do Poder Legislativo. É a concretização da participação popular no orçamento, através dos seus representantes eleitos.

O processo de análise e votação dos projetos orçamentários será realizado ao longo do prazo previsto em lei, que se inicia após o encaminhamento pelo Poder

Executivo ao Legislativo, e deverá terminar, preferencialmente, logo antes do início do exercício financeiro em que vigorão as leis orçamentárias devidamente aprovadas, quando então serão executadas.

A apreciação dos projetos ficará a cargo da **Comissão Mista** permanente de Senadores e Deputados, a que alude o § 1º do art. 166 da Constituição Federal.

A Resolução nº 01/2006 do Congresso Nacional dispõe sobre a referida comissão, que foi denominada de **Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – CMO**, composta de 40 (quarenta) membros titulares, sendo 30 (trinta) Deputados Federais e 10 (dez) Senadores, com igual número de suplentes. A Comissão Mista possui quatro comitês permanentes, assim distribuídos: I – Comitê de Avaliação, Fiscalização e Controle da Execução Orçamentária; II – Comitê de Avaliação da Receita; III – Comitê de Avaliação das Informações sobre Obras e Serviços com Índícios de Irregularidades Graves; IV – Comitê de Exame da Admissibilidade de Emendas. A Comissão Mista tem por competência emitir parecer e deliberar sobre: I – projetos de lei relativos ao plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual e créditos adicionais, assim como sobre as contas dos Chefes do Poder Executivo, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, bem como do Tribunal de Contas; II – planos e programas nacionais, regionais e setoriais; III – documentos pertinentes ao acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária e financeira e da gestão fiscal.

Durante a análise e apreciação dos projetos, será possível aos congressistas oferecerem **emendas aos projetos de leis orçamentárias**, que serão apresentadas na Comissão mista, que sobre elas emitirá parecer, e apreciadas, na forma regimental, pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional. 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. (§ 2º e § 3º do art. 166, CF/88).²⁹

29. STF: “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

Encerradas as análises, emitido o parecer pela Comissão Mista, os projetos de leis orçamentárias serão votados pelo Plenário do Congresso Nacional.

Aprovado e decretado pelo Poder Legislativo, o projeto será encaminhado ao Presidente da República para a respectiva sanção presidencial, promulgação e publicação no *Diário Oficial*.

É possível, entretanto, que o Presidente da República vete – total ou parcialmente – a proposta orçamentária. Neste caso, será devolvido ao Congresso Nacional no prazo de 15 dias, com a comunicação das razões do veto, para ser analisado e votado no legislativo no prazo de 30 dias. Se o veto for rejeitado, será devolvido ao Presidente da República para promulgação final. Se o veto for mantido, o projeto será promulgado pelo Executivo sem a parte que foi vetada.

Se o exercício financeiro se iniciar sem que tenha sido aprovado o projeto de lei orçamentária, entende-se que a lei orçamentária do ano anterior servirá de base provisória para a realização de despesas, na proporção de 1/12 avos (duodécimos), até a sua regular aprovação.

Esta regra decorre da interpretação do art. 32 da Lei nº 4.320/1964. Como sabemos, vige no Direito Financeiro brasileiro o princípio da legalidade orçamentária, segundo o qual não poderá haver nenhuma despesa sem a devida e regular previsão legal que a autorize. Neste sentido, o inciso I do art. 167 da Constituição Federal 1988 proíbe o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual. Igualmente, segundo o art. 6º da Lei nº 4.320/1964, todas as despesas devem constar da lei orçamentária.

10.4. Créditos orçamentários

Os **créditos orçamentários** são os valores previstos na lei orçamentária para a realização das despesas públicas. São as dotações de gastos.

Uma vez aprovada a lei orçamentária anual, o administrador público irá identificar nos créditos orçamentários o montante financeiro destinado para cada uma das unidades gestoras da Administração Pública, para que estas possam realizar as suas atividades regularmente. Assim, é através dos créditos orçamentários que se

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. 165, I, II e III), observem as restrições fixadas no art. 166, §§ 3º e 4º da Carta Política.” (ADI 1.050-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 21/09/1994, Plenário, DJ de 23/04/2004)

pagam os salários dos servidores públicos, os fornecedores e prestadores de serviços, as obras etc., constando para cada uma das despesas públicas o valor programado para a sua realização.

Entretanto, durante a execução do orçamento, podem ocorrer situações em que os valores previstos originariamente, constantes na lei orçamentária, não sejam suficientes para a realização dos gastos, e como a atividade financeira se submete ao princípio da legalidade orçamentária, que impede a realização de uma despesa pública sem a sua prévia autorização, serão necessários os créditos adicionais.

Os **créditos adicionais** são os valores concedidos para suprir a falta de recursos orçamentários. Segundo o art. 40 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais são as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento. Registre-se que o ato que abrir crédito adicional deverá indicar a importância, sua espécie e a classificação da despesa, até onde for possível (art. 46, Lei nº 4.320/1964), e, em regra, terá vigência adstrita ao exercício financeiro em que foram abertos.

Estes créditos adicionais classificam-se em: I – *suplementares*, destinados a reforço de dotação orçamentária; II – *especiais*, destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; III – *extraordinários*, destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública (art. 41, Lei nº 4.320/1964).

A própria lei orçamentária anual poderá autorizar a abertura de créditos suplementares, o que normalmente é feito a partir de um percentual da dotação original, e, uma vez concedido, acabará por se incorporar ao orçamento.

Tanto os créditos suplementares como os especiais são sempre autorizados por lei e abertos por decreto executivo (art. 42, Lei nº 4.320/1964), devendo haver indicação dos recursos correspondentes, a fim de que esta medida excepcional não se torne recorrente. Estes recursos correspondentes podem se originar: I – do superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; II – de recursos provenientes de excesso de arrecadação; III – da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei; IV – do produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

Entende-se por *superávit financeiro* a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. Já o *excesso de arrecadação* é o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício. A anulação de

dotação, total ou parcial, implica o cancelamento de despesa previamente autorizada. E as *operações de créditos* referem-se às assunções de dívidas públicas, como no caso da emissão de títulos.

Os créditos especiais e os extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (§ 2º, art. 167, CF/88).

É possível a utilização de Medida Provisória para proceder à abertura de crédito extraordinário, o que somente será admitido para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública (§ 2º, art. 167, CF/88).³⁰

10.5. Orçamento participativo

Sabemos que a elaboração do orçamento é de iniciativa do chefe do Poder Executivo. Sendo ele um representante da coletividade, eleito democraticamente pelo voto popular, é de se indagar qual é o real nível de participação do cidadão na criação do orçamento público. Estaria a coletividade alijada das escolhas e deliberações orçamentárias pela sistemática da representação, ou haveria algum mecanismo formal para influenciar direta ou indiretamente as decisões de onde e como se aplicar os recursos públicos?

30. STF: "Limites constitucionais à atividade legislativa excepcional do Poder Executivo na edição de medidas provisórias para abertura de crédito extraordinário. Interpretação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea d, da Constituição. Além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), a Constituição exige que a abertura do crédito extraordinário seja feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Ao contrário do que ocorre em relação aos requisitos de relevância e urgência (art. 62), que se submetem a uma ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República, os requisitos de imprevisibilidade e urgência (art. 167, § 3º) recebem densificação normativa da Constituição. Os conteúdos semânticos das expressões 'guerra', 'comoção interna' e 'calamidade pública' constituem vetores para a interpretação/aplicação do art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea d, da Constituição. 'Guerra', 'comoção interna' e 'calamidade pública' são conceitos que representam realidades ou situações fáticas de extrema gravidade e de consequências imprevisíveis para a ordem pública e a paz social, e que dessa forma requerem, com a devida urgência, a adoção de medidas singulares e extraordinárias. A leitura atenta e a análise interpretativa do texto e da exposição de motivos da MP nº 405/2007 demonstram que os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência. A edição da MP nº 405/2007 configurou um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários. Medida cautelar deferida. Suspensão da vigência da Lei nº 11.658/2008, desde a sua publicação, ocorrida em 22 de abril de 2008." (ADI 4.048-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/05/2008, Plenário, DJE de 22/08/2008). No mesmo sentido: ADI 4.049-MC, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 05/11/2008, Plenário, DJE de 08/05/2009.

Cidadania ativa é a designação dada para a efetiva e direta participação do cidadão na vida social e política em determinada sociedade. Existem diversos mecanismos para a participação popular reconhecidos no Estado de Direito. A principal é a escolha dos seus representantes no Poder Executivo e no Poder Legislativo por meio do voto em eleições diretas. Além dessa forma, temos os processos referentes ao referendo e ao plebiscito na seara legislativa, as denúncias, audiências e representações na esfera administrativa, e a ação popular e demais medidas processuais no campo judicial. E na área financeira, encontra-se o orçamento participativo.³¹

Nesta linha, temos no **orçamento participativo** a forma de participação popular na elaboração do orçamento público. Seria uma espécie de terceiro centro decisório de questões orçamentárias, que funcionaria paralelamente ao Poder Executivo e ao Legislativo.

A concretização da participação popular na elaboração do orçamento público ocorre através da realização de assembleias locais (municipais, regionais ou de bairros), onde qualquer integrante da coletividade pode participar dos debates, elegendo-se representantes ou delegados para transmitir e negociarem com o governo as deliberações assembleares. Haveria, assim, uma maior capilarização na identificação das necessidades locais, especialmente nos grandes centros urbanos, onde é comum a Administração Pública se distanciar do cidadão.

Os principais temas de interesse local que são abordados no orçamento participativo são: saneamento básico, habitação, pavimentação, educação, assistência social, saúde, circulação e transporte, esportes e lazer, iluminação pública, turismo, cultura, saneamento ambiental e infância e juventude.

Podemos dizer que através do orçamento participativo criam-se centros de decisões descentralizados e independentes, para que, através de conselhos populares especialmente criados, haja uma efetiva representação da opinião pública local, oferecendo ao cidadão um canal específico para manifestar suas necessidades, gerando, ao fim, uma maior consciência de cidadania ao povo. Nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira, o orçamento participativo “dá nascimento a dois focos de poder democrático: um, pelo voto; outro, pelas instituições diretas de participação”.³²

Entretanto, o fundamento legal para o orçamento participativo é questionável. Isso porque, não obstante a Constituição Federal contenha um dispositivo prevendo

31. Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. V: o orçamento na Constituição. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 101.

32. Oliveira, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 359.

a iniciativa popular para a elaboração de leis em geral (art. 61), o art. 165 fixa que, em relação às leis orçamentárias, a iniciativa será do chefe do Poder Executivo.

A norma mais próxima à ideia de orçamento participativo encontra-se no art. 29 da Carta, que contém dispositivos que estabelecem a possibilidade de participação popular nas questões locais. Assim é que o inciso XII prevê a “cooperação das associações representativas no planejamento municipal” e o inciso XIII permite a “iniciativa popular de projetos de lei de interesse específico do Município, da cidade ou de bairros, através de manifestação de, pelo menos, cinco por cento do eleitorado”.

Porém, nestas normas constitucionais não há qualquer menção à vinculação da atividade de elaboração do orçamento pelo Poder Executivo às propostas populares. Resta-nos, assim, considerá-las como sugestões legitimadas pelo interesse público local, sem implicar obrigação do Poder Executivo na incorporação dos seus termos ao projeto de lei orçamentária.

A implementação do orçamento participativo apresenta vantagens e desvantagens que merecem ser ponderadas. Como vantagens, pode-se dizer que: a) haveria um fortalecimento da cidadania e da democracia deliberativa; b) permitiria escolhas comunitárias conforme suas maiores necessidades; c) traria ao cidadão maior transparência do custo/benefício do orçamento. Já como desvantagens, identificam-se: a) o enfraquecimento da representação política ao demonstrar a sua dispensabilidade; b) uma possível manipulação do conteúdo do orçamento por interesses individuais específicos; c) a exigência de conhecimento técnico para análise das propostas, o que nem sempre se vislumbra nas manifestações populares; d) a inexistência de visão global da peça do orçamento, já que o foco será sempre local.³³

Encontramos em diversos países a adoção do mecanismo do orçamento participativo em suas cidades. Assim foi com Rosário, na Argentina; Saint-Denis, na França; Montevideu, no Uruguai; Barcelona, na Espanha; Toronto, no Canadá; Bruxelas, na Bélgica etc. No Brasil há diversos exemplos, como em Vila Velha, no Espírito Santo; Angra dos Reis, Volta Redonda, Barra Mansa e Niterói, no Rio de Janeiro; Lages, em Santa Catarina; Porto Alegre, no Rio Grande do Sul etc. Neste último exemplo, temos no parágrafo único do art. 116 da Lei Orgânica de Porto Alegre o seguinte dispositivo: “*Fica garantida a participação da comunidade, a partir das regiões do Município, nas etapas de elaboração, definição e acompanhamento da execução do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual*”.

33. Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. V: o orçamento na Constituição. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 104.

Já em nível estadual, citamos o caso da Lei nº 11.179/1998 do Estado do Rio Grande do Sul, que dispõe sobre a consulta direta à população quanto à destinação de parcela do Orçamento do Estado do Rio Grande do Sul voltada a investimentos de interesse regional. Todavia, contra esta lei há uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade tramitando no STF (ADIn nº 2.037). Questiona-se a inclusão de uma fase obrigatória de consulta popular – com efeito vinculante do seu resultado ao Poder Executivo – no processo de elaboração da lei orçamentária. Tal etapa, segundo os termos da ADI, não encontraria respaldo em qualquer norma geral orçamentária, e, portanto, estaria a usurpar competência privativa de Lei Complementar e a violar o art. 165, § 9º, I, da Constituição Federal.³⁴

10.6. Orçamento Autorizativo ou Impositivo

Tema que merece a nossa reflexão é o da *imperatividade do orçamento público*.

No Brasil, classicamente se considera que o orçamento possui natureza meramente *autorizativa*, cuja função é permitir a realização das despesas públicas, sem, contudo, obrigar a Administração Pública a cumprir as suas previsões. Assim, o orçamento apenas autorizaria a atividade financeira, não impondo ou vinculando a atuação do Estado aos seus termos, que mantém a sua autonomia política em matéria financeira. Justifica-se tal característica pela necessidade de se dotar o Poder Executivo de flexibilidade na execução orçamentária.

Neste sentido, afirma Eduardo Mendonça que “o orçamento no Brasil é autorizativo, do que decorre a conclusão de que as previsões de gasto não são obrigatórias apenas por terem sido nele previstas”. E mais adiante sintetiza: “orçamento autorizativo, no Brasil, significa o poder de não gastar”.³⁵

A norma que fundamenta o modelo orçamentário brasileiro como sendo meramente autorizativo decorre da interpretação do § 8º do art. 165 da Constituição Federal de 1988, que diz que “a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à *previsão* da receita e à *fixação* da despesa”. Entende-se que o termo “fixação” não equivaleria a uma obrigação de realização, mas tão somente o estabelecimento de um limite para a realização da despesa.

34. A referida ADIn encontra-se no gabinete do Ministro Relator Celso de Mello, desde 11/03/2009, para conclusão.

35. Mendonça, Eduardo. Da Faculdade de Gastar ao Dever de Agir: O Esvaziamento Contramajoritário de Políticas Públicas. In Sarmiento, Daniel; Souza Neto, Claudio Pereira de. (Coords.). *Direitos Sociais*. Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em Espécie. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 233-234.

Como sabemos, a Constituição traz a regra de que, para se realizar uma despesa pública, esta deverá estar prevista no orçamento, sendo certo que não haveria liberdade para eventual alteração dos seus termos (art. 167). Ou seja, o Estado não pode gastar sem estar previamente autorizado e não pode modificar as previsões estabelecidas.

Ocorre que vem ganhando foro de debates a ideia de se tornar o orçamento público impositivo no Brasil, fazendo com que o Estado esteja obrigado a realizar as suas previsões.³⁶

Na defesa da natureza impositiva do orçamento público, destacamos o entendimento de José Marcos Domingues, para quem

o Poder Executivo, em face da imperatividade da lei emanada do Legislativo, a cujo controle se submete pelo princípio da separação de poderes, não pode pura e simplesmente descumprir a Lei Orçamentária; ao contrário, deve pedir fundamentadamente prévia autorização legislativa que corrija eventuais equívocos de estimativa contábil.³⁷

Se, por um lado, esta ideia retiraria a flexibilidade que o administrador público necessita para conduzir a sua atividade, mormente pela impossibilidade fática de se identificar e prever com antecedência todas as despesas públicas, por outro, resgataria a credibilidade e a importância do orçamento como documento formal de planejamento do governo, que muitas vezes sofre diante dos recorrentes descumprimentos das suas previsões, chegando a ser considerado de forma pejorativa como uma simples “carta de intenções”.

Há, ainda, aqueles que criticam o atual modelo autorizativo do orçamento por entenderem haver uma redução de importância no papel do Poder Legislativo nas questões orçamentárias. Justificam a afirmação ao mencionar que o Poder Executivo, além de possuir o poder de veto no orçamento, pode simplesmente não executar determinadas despesas sem ter de submeter a decisão ao debate.

Mas uma questão relevante que se impõe apresentar contrária ao orçamento impositivo refere-se ao equilíbrio orçamentário. Se as receitas públicas são apenas

36. Um exemplo das diversas propostas de se tornar impositivo o orçamento público no Brasil é a PEC nº 22/2000, que tem como proposta alterar as disposições da Constituição Federal no sentido de se tornar obrigatória a programação constante na lei orçamentária anual. A referida PEC propõe a inclusão do seguinte artigo na Constituição Federal de 1988: “Art. 165-A. A programação constante da lei orçamentária anual é de execução obrigatória, salvo se aprovada, pelo Congresso Nacional, solicitação, de iniciativa exclusiva do Presidente da República, para cancelamento ou contingenciamento, total ou parcial, de dotação”.

37. Domingues, José Marcos. O Desvio de Finalidade das Contribuições e o seu Controle Tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In Domingues, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. São Paulo: Editora MP, 2008, p. 341.

prováveis (não são certas e determinadas), já que a arrecadação de recursos financeiros pelo Estado depende de uma série de fatores que podem oscilar em determinados períodos, como se poderia tornar a despesa pública obrigatória sem se ter a certeza do seu financiamento? Neste caso, a nosso ver, se a proposta for adiante, será necessário incluir um mecanismo de contingenciamento quando a receita não se realizar exatamente como originariamente prevista.

De qualquer forma, a característica autorizativa do orçamento não é absoluta. Há diversas despesas que precisam necessariamente ser previstas e efetivamente executadas.

Vimos no capítulo 7 (item 7.5), que as despesas públicas originam-se de decisões eminentemente políticas, decorrentes de um plano de ação governamental traçado de acordo com as respectivas convicções políticas, econômicas ou sociais. Porém, identificamos que paralelamente às despesas públicas de deliberação política, existem também as despesas públicas fixadas pela Constituição (p. ex. § 2º, art. 198; art. 212; arts. 74, 77 e 79 do ADCT), consideradas rígidas e inafastáveis, uma vez que estas previsões criariam deveres para o Estado perante a coletividade e direitos subjetivos para o cidadão, direcionando e condicionando a atuação do administrador público. Temos de considerar, também, como despesas fixas ou obrigatórias, as despesas de pessoal e encargos sociais, dos benefícios previdenciários, dos programas de seguro-desemprego, da dívida pública, contratual e mobiliária, e dos precatórios.

Pois bem, a partir da constatação de que a Constituição impõe ao Estado uma série de deveres que não podem ser desconsiderados e que geram direitos subjetivos ao cidadão, especialmente nas áreas dos direitos sociais e fundamentais (saúde, educação etc.), devemos aceitar que, em parte, o orçamento público não é um documento meramente autorizativo, mas também impositivo, uma vez que estes comandos constitucionais afetam tanto a sua elaboração quanto a sua execução. Ora, se a Constituição não traz meras recomendações ou sugestões, suas normas representam comandos imperativos a serem efetivamente cumpridos. Assim sendo, não estaria livre o administrador público para escolher onde, como, quanto e quando aplicar os recursos orçamentários. Suas decisões devem pautar-se, em primeiro lugar, nas prioridades e objetivos que a Constituição estabelece.

Esta ideia é bem exposta por Ana Paula de Barcellos,³⁸ para quem

38. Barcellos, Ana Paula de. Constitucionalização das Políticas Públicas em Matéria de Direitos Fundamentais: o Controle Político-Social e o Controle Jurídico no Espaço Democrático. *Revista de Direito do Estado* n. 3 (jul./set. 2006). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 23.

as políticas públicas envolvem gastos. E como não há recursos ilimitados, será preciso priorizar e escolher em quê o dinheiro público disponível será investido. Além da definição genérica de em quê gastar, é preciso ainda decidir como gastar, tendo em conta os objetivos específicos que se deseja alcançar. Essas escolhas, portanto, recebem a influência direta das opções constitucionais acerca dos fins que devem ser perseguidos em caráter prioritário.

Portanto, entendemos que somente após observar e atender àquelas despesas consideradas como fixas e necessárias – não apenas prevendo-as no orçamento, como também executando-as – é que restaria ao administrador público uma margem de liberdade para destinar e aplicar o restante dos recursos financeiros nas suas escolhas políticas, inclusive podendo até mesmo decidir, em relação apenas a estas, por não executá-las.

Se ainda temos arraigado na tradição orçamentária brasileira o entendimento de que o orçamento público tem natureza meramente autorizativa, é inegável reconhecer que estamos caminhando – a passos largos – para a compreensão de que o orçamento tem efetivo caráter impositivo, já que a lei orçamentária deve refletir os comandos constitucionais que conduzem a Administração Pública na concreção das políticas públicas previstas na Carta Maior.

10.7. Ciclo orçamentário

Dizemos que o **ciclo orçamentário** compreende o conjunto de etapas que se inicia com a elaboração do projeto de lei, passa pelas análises, debates e votação no Legislativo, envolve a sua execução e controle e se encerra com a avaliação do seu cumprimento.

Não podemos considerar o orçamento como uma programação financeira de um ano apenas, apesar de ser este o prazo de vigência da lei orçamentária. Isso porque ele é afetado pelo orçamento do ano anterior e influencia o do ano seguinte, criando uma sequência ininterrupta de programas que se ajustam constantemente de acordo com as necessidades públicas e conforme as políticas estabelecidas por cada governante.

Já analisamos as etapas iniciais de elaboração e aprovação do orçamento público no capítulo anterior. Agora passamos à sua execução e avaliação, deixando o controle para o capítulo seguinte.

Pois bem, uma vez aprovada, sancionada e publicada a lei orçamentária anual, o orçamento passa a ser executado, concretizando-se os programas e as ações nele

previstas, realizando-se as despesas fixadas conforme as dotações ali destinadas. Nesta fase, cada um dos órgãos públicos recebe a sua dotação orçamentária, no processo denominado de descentralização dos créditos orçamentários, para que cada Unidade Gestora Administrativa realize as suas despesas, na forma do cronograma estabelecido para cada rubrica.

Para permitir uma avaliação eficaz da sua execução, o § 3º do art. 165 da Constituição prevê que o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) estabelece no seu art. 8º que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

E o art. 9º da mesma lei determina que, se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais do respectivo orçamento, 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 orçamentárias.

Assim, a limitação de empenho é o mecanismo que se utiliza para se impedir a realização de determinada despesa caso a respectiva receita fique prejudicada ao longo do processo de arrecadação. Porém, no caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas (§ 1º). Ressalte-se que não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (§ 2º).

Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais (§ 4º).

E no prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços (§ 5º).

Controle do orçamento público

Como em qualquer atividade humana, a execução orçamentária precisa ser devidamente acompanhada, fiscalizada e controlada. Isso porque a concretização da programação orçamentária é feita através de atos da Administração pública, que, como quaisquer outros atos, estão sujeitos a equívocos, inobservância de suas normas, desvios de conduta dos agentes e toda a sorte de irregularidades.

Infelizmente, a malversação do Erário tem sido um fato comum ao longo dos anos no Brasil, que precisa ser combatido constantemente. Felizmente, nosso ordenamento jurídico-financeiro possui um eficiente sistema de avaliação, fiscalização e controle. Aplicar essas normas é fundamental para o desenvolvimento da nação.

11.1. Acompanhamento, fiscalização e controle do orçamento público

O interesse público envolvido nas atividades financeiras do Estado enseja a preocupação de todos na garantia da melhor aplicação dos

seus recursos. Para tanto, o Direito Financeiro brasileiro possui um sistema normativo regulamentando a fiscalização e o controle do cumprimento do orçamento.

A Constituição Federal de 1988 dispõe de uma seção específica para estruturar e disciplinar a matéria (arts. 70 a 75). E, na mesma linha, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) traz um conjunto de dispositivos sobre a fiscalização e o controle orçamentário (arts. 43 a 59). Como sabemos, estes dispositivos se aplicam na atividade de fiscalização e controle nos três níveis da federação: federal, estadual e municipal.

O **acompanhamento** da execução orçamentária é realizado por todos aqueles interessados no seu objeto, a partir dos relatórios periódicos que a Administração Pública está obrigada a divulgar. A **fiscalização**, por sua vez, refere-se à certificação feita pelos órgãos competentes (Tribunal de Contas, Controladorias etc.) de que na execução do orçamento estejam sendo atendidos os princípios e as regras pertinentes, buscando-se identificar possíveis irregularidades. O **controle** orçamentário envolve a correção de eventuais irregularidades encontradas na sua execução.

A Lei nº 4.320/1964 estabelece no seu art. 75 que o controle da execução orçamentária compreenderá: I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro,¹ “o controle abrange aspectos ora de legalidade, ora de mérito, apresentando-se, por isso mesmo, como de natureza política, já que vai apreciar as decisões administrativas sob o aspecto inclusive da discricionariedade, ou seja, da oportunidade e conveniência diante do interesse público”. Para a citada autora, “a finalidade do controle é a de assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Explica Héctor Villegas² que o controle da execução do orçamento público tem uma função técnico-jurídica, vinculada à comprovação sistêmica do cumprimento dos atos de gestão e da adequada utilização dos fundos públicos.

1. Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 1994, p. 448-492.

2. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 641.

Um dos principais dispositivos nesta matéria é o art. 70 da Constituição, que, de forma exauriente, nos apresenta as modalidades de fiscalização, os seus aspectos, sobre que recaem e, finalmente, as formas como se realizam. Assim, dispõe a referida norma que 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.

11.2. Aspectos e modalidades de fiscalização do orçamento público

Todos aqueles que lidam com o dinheiro público devem se submeter à fiscalização por parte dos órgãos competentes. A fiscalização direciona-se, a princípio, sobre os Poderes que executam o orçamento, com enfoque especial para o Poder Executivo e as entidades da administração direta e indireta. Mas a norma constitucional esculpida no parágrafo único do art. 70 amplia o escopo, ao afirmar que prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. Esta ideia, aliás, já vinha contida no teor do art. 93 do Decreto nº 200/1967, que prevê que “quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes”.

Existem **aspectos** específicos a serem fiscalizados que se relacionam não apenas ao atendimento das normas orçamentárias propriamente ditas, como também em relação aos princípios financeiros que garantem a defesa do interesse público. São eles: a) *legalidade*: significa confirmar o atendimento formal das condições previstas na legislação financeira, especialmente no que se refere às receitas e as despesas; b) *legitimidade*: diz respeito à consideração das condições materiais e valorativas decorrentes das necessidades públicas que envolvem os atos administrativo-financeiros; c) *economicidade*: é a verificação da concretização da máxima eficiência da atividade financeira, no sentido de obter o maior aproveitamento das verbas públicas com o menor ônus possível, tudo dentro de um custo-benefício razoável; d) *desonerações*, renúncias e subvenções: trata-se do controle da destinação de verbas públicas para as entidades sem fins lucrativos subsidiadas pelo Estado que realizam atividades relevantes para a coletividade, como também dos

mecanismos de renúncias ou desonerações como medida de política fiscal (isenções, anistias, parcelamentos desonerados, moratórias etc.).³

Quanto às **modalidades de fiscalização**, temos: a) *fiscalização contábil*: que se faz através dos registros contábeis, dos balanços, da escrituração sintética, da análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros; b) *fiscalização financeira*: visa a controlar a arrecadação das receitas e a realização das despesas; c) *fiscalização orçamentária*: que tem como objetivo mensurar o nível de concretização das previsões constantes na lei orçamentária; d) *fiscalização operacional*: visa ao controle das operações de crédito e de despesas que não constem da previsão orçamentária; e) *fiscalização patrimonial*: objetiva o controle da situação e das modificações dos bens móveis e imóveis que constituem o patrimônio público.⁴

11.3. Espécies de controle do orçamento público

Podemos identificar as espécies de controle do orçamento público quanto ao *momento* da sua realização e quanto à estrutura *competente* para executá-lo. Em relação ao momento, o controle do orçamento público poderá ser prévio, concomitante ou subsequente. Quanto à estrutura de controle, este poderá ser interno ou externo.

O **controle prévio do orçamento** é feito essencialmente através da edição e observância de medidas que antecedem a sua elaboração e execução, que visam a assegurar preventivamente sua regular implementação. Trata-se de normas que disciplinam a matéria direcionando a atuação do administrador público no sentido de atender ao interesse público. Neste caso, se observadas essas normas, evita-se a prática de atos irregulares ou ilegais. Assim, podemos dizer que a própria elaboração dos projetos de lei orçamentária está inserida no controle prévio, já que deverá levar em conta as necessidades da sociedade para justificar a sua legitimidade. Conforme afirma Lino Martins da Silva,⁵ o controle antecedente “*é exercido por intermédio da promulgação de leis, elaboração de contratos, instruções e regulamentos que disciplinam as atividades*”.

Por sua vez, o **controle concomitante do orçamento** é realizado ao longo da própria execução orçamentária, acompanhando a atuação do administrador

3. Nogueira, Roberto Wagner Lima. *Direito Financeiro e Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 52-55.

4. Nogueira, Roberto Wagner Lima. Op. cit., p. 50-51.

5. Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1991, p. 138.

público durante a sua implementação. É realizado através dos meios de fiscalização e de auditoria pelos órgãos de controle interno e externo.

Finalmente, o **controle subsequente do orçamento** público se verifica a partir da análise dos relatórios e documentos que são expedidos e divulgados periodicamente pela Administração Pública sobre a realização das despesas, programas e ações constantes no orçamento público. Os principais meios a partir dos quais é exercido o controle subsequente do orçamento são: tomada de contas; prestação de contas; relatório de gestão; parecer de auditoria e relatório de resultado.

Quanto às estruturas de controle, identificamos duas no sistema orçamentário brasileiro: o **controle externo** e o **controle interno**. O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo de cada ente, auxiliado pelo respectivo Tribunal de Contas; e o controle interno é desempenhado pelo sistema de controle específico que cada Poder deverá ter dentro da sua própria estrutura. Neste sentido, a Constituição Federal prevê que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União” (art. 71) e “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno” (art. 74).

Segundo Hely Lopes Meirelles,⁶ o controle externo “*visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, e a fiel execução do orçamento. É, por excelência, um controle político e de legalidade contábil e financeira, o primeiro aspecto a cargo do Legislativo, o segundo, do Tribunal de Contas*”.

O Tribunal de Contas exerce a sua função auxiliando o Poder Legislativo como órgão técnico, especialmente para: a) apreciar as contas do titular do Poder Executivo; b) desempenhar a auditoria financeira e orçamentária; c) julgar as contas dos administradores públicos e responsáveis por quaisquer bens e direitos do Estado.

Ao controle externo compete: I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário; III – apreciar,

6. Meirelles, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 445.

para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao Erário; IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; XI – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Já o controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário tem como finalidade: I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (art. 74).

Este controle interno é feito a partir da análise e conferência dos registros contábeis e financeiros, dos relatórios emitidos, dos documentos comprobatórios dos atos realizados e das auditorias internas feitas pelos órgãos da administração

pública em relação aos seus próprios atos. Tem uma função essencialmente preventiva. Trata-se de um relevante instrumento de supervisão da atividade financeira estatal em relação aos seus agentes, instituições e órgãos.

O American Institute of Certified Public Accountants, sediado em Nova York, definiu:

O controle interno compreende o plano geral da organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados dentro de uma empresa para salvaguardar o seu patrimônio, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar maior adesão à política prescrita pela gerência.⁷

Esclarece Blênio César Severo Peixe⁸ que

o controle interno é de vital importância para que o titular do órgão tenha conhecimento do que está acontecendo na administração, devendo ser de forma capaz de produzir análise de como está ocorrendo a execução dos programas, servindo de base para permitir às unidades operacionais a correção dos eventuais desvios entre os objetivos e as realizações, ou fazer adaptações necessárias face à análise do custo/benefício.

Para este autor, o sistema de controle interno de cada Poder será exercido conforme determina a Constituição, observando-se os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, sobre todas as unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, com as seguintes finalidades: I – criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; II – acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Registre-se que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária (§ 1º). E qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (§ 2º).

7. Cruz, Flávio da (Coord.). *Comentários à Lei nº 4.320*. 4. ed., São Paulo Atlas, 2006, p. 126.

8. Peixe, Blênio César Severo. *Finanças Públicas: Controladoria Governamental*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 103.

11.4. Tribunal de Contas e Conselho de Contas

Relevante papel no controle do orçamento brasileiro tem o Tribunal de Contas de cada ente federativo, que atua no controle externo, auxiliando o Poder Legislativo nesta atividade. Assim, fazem parte do sistema de controle externo do orçamento o Tribunal de Contas da União, os Tribunais de Contas dos Estados e os Tribunais de Contas dos Municípios ou Conselho de Contas. A estrutura e o funcionamento destes órgãos são similares e decorrem das normas constitucionais que tratam da matéria.

A existência e o funcionamento deste órgão de fiscalização e controle não é uma exclusividade brasileira. Na Itália existe a *Corte dei Conti*, dividida em três seções, sendo uma de controle e duas jurisdicionais, para controlar e julgar os gastos e as contas públicas. Na França há o *Cours des Comptes*, criada por Napoleão I para julgar todos os obrigados a prestar contas (não julga o prestador de contas, mas sim as contas em si, para identificar se há ou não irregularidades). Na Inglaterra existe o *Committee of Public Accounts*, formado por integrantes da Câmara dos Comuns, para verificar as contas, controlar o orçamento e intervir nos serviços administrativos. Nos Estados Unidos o controle é feito pelo Congresso, através de uma comissão fiscalizadora chamada de *General Accounting Office*, que dispõe de poderes para se opor à ação administrativa, apreciando o mérito e a legalidade da despesa a ser efetuada.⁹

Cabe ao Tribunal de Contas atuar na fiscalização contábil, financeira orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, incluindo aí os seus Poderes e as respectivas entidades de administração direta ou indireta, alcançando os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, além das pessoas físicas ou jurídicas, que, mediante convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos, apliquem auxílios, subvenções ou recursos repassados pelo Poder Público.

A Constituição Federal dedica dispositivos específicos para tratar do Tribunal de Contas da União, ressaltando que essas normas aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios (art. 75), configurando, assim, um parâmetro para a criação e o funcionamento de todos os tribunais de contas brasileiros.

9. Deodato, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967, p. 371-375.

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro. Em 1808, na administração de D. João VI, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública. Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais. A ideia de criação de um Tribunal de Contas surgiu pela primeira vez no Brasil em 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império. As discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século, polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade – para quem as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente – e aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam. Somente a queda do Império e as reformas político-administrativas da jovem República tornaram realidade, finalmente, o Tribunal de Contas da União. Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia. A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu art. 89. A instalação do Tribunal, entretanto, só ocorreu em 17 de janeiro de 1893.¹⁰

Pela Constituição de 1934, o Tribunal recebeu, entre outras, as seguintes atribuições: proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, registrar previamente as despesas e os contratos, julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiros públicos, assim como apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República, para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados. Com exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais, todas as demais atribuições do Tribunal foram mantidas pela Carta de 1937. A Constituição de 1946 acresceu um novo encargo às competências da Corte de Contas: julgar a legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões. A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, retirou do Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos e dos contratos geradores de despesas, sem prejuízo da competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam,

10. Informações extraídas do sítio de Internet do TCU: <www.tcu.gov.br>.

então, objeto de representação ao Congresso Nacional. Eliminou-se, também, o julgamento da legalidade de concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ficando a cargo do Tribunal, tão somente, a apreciação da legalidade para fins de registro. O processo de fiscalização financeira e orçamentária passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três Poderes da União, instituindo, desde então, os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e de controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz. Finalmente, com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas. Qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU.¹¹

O Tribunal de Contas da União, diz o art. 73 da Constituição, é integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional.

Porém, dúvida surge a respeito de ser ou não o Tribunal de Contas um órgão integrante do Poder Legislativo. Parte da doutrina entende que se trata de órgão integrante daquele Poder legiferante, embora dotado de autonomia administrativa, sem, todavia, haver uma subordinação política.

Mas, segundo o Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Ayres Britto,¹² “o Tribunal de Contas da União não é órgão do Congresso Nacional, não é órgão do Poder Legislativo”. E complementa o Ministro:

Diga-se mais: além de não ser órgão do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas da União não é órgão auxiliar do Parlamento Nacional, naquele sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional. (...) O TCU se posta como órgão da pessoa jurídica União, diretamente, sem pertencer a nenhum dos três

11. Informações extraídas do sítio de Internet do TCU: <www.tcu.gov.br>.

12. Britto, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. In Santi, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 173-177.

Poderes Federais. Exatamente como sucede com o Ministério Público. (...) De outra banda, não opera essa mesma Corte de Contas como órgão meramente auxiliar do Congresso Nacional. Sua atuação jurídica se dá *a latere* do Congresso, junto dele, mas não do lado de dentro.

Embora este órgão detenha a nomenclatura de “tribunal”, seus ministros tenham as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do STJ (§ 3º, art. 73) e a Constituição utilize o verbo “julgar” para designar uma de suas competências (inciso II, art. 71), entende-se que os Tribunais de Contas não possuem uma função jurisdicional propriamente dita, uma vez que suas decisões produzem apenas a coisa julgada administrativa, que pode ser revista pelo Poder Judiciário, quem detém o monopólio jurisdicional no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, afirma o Ministro Carlos Ayres Britto¹³ que

os Tribunais de Contas não exercem a chamada função jurisdicional do Estado. A função jurisdicional do Estado é exclusiva do Poder Judiciário e é por isso que as Cortes de Contas: a) não fazem parte da relação dos órgãos componentes desse Poder (o Judiciário), como se vê da simples leitura do art. 92 da *Lex Legum*; b) também não se integram no rol das instituições que foram categorizadas como instituições essenciais a tal função (a jurisdicional, a partir do art. 127 do mesmo Código Político de 1988).

Este entendimento, aliás, está consignado no teor da Súmula nº 6 do STF, que ressalva a competência revisora do Poder Judiciário sobre as decisões dos tribunais de contas. Por outro lado, a Súmula nº 347 do STF afirma que “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”.

As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo (§ 3º, art. 71), podendo gerar inscrição em dívida ativa, para posterior cobrança através da respectiva ação de execução fiscal, nos moldes da Lei nº 6.830/1980.

13. Britto, Carlos Ayres. Op. cit., p. 179-180.

Desenvolvimento da Responsabilidade Fiscal no Brasil

As circunstâncias que deram ensejo à criação de uma legislação pautada na responsabilidade fiscal eram mais do que evidentes à época no Brasil e demandavam providências urgentes. As sucessivas crises no mercado financeiro internacional, que geraram a contração do crédito global ao longo da década de 1990; o crescente endividamento do setor público, que alimentava o fantasma da moratória por uma temida impagabilidade das dívidas interna e externa; os elevados índices de inflação existentes no período, que camuflavam a deterioração das contas públicas e que representavam uma forma perversa de financiamento do setor público, ao impor o chamado “imposto inflacionário” às camadas menos favorecidas da população, que não tinham acesso à moeda indexada; e o galopante déficit nas contas previdenciárias, que estava por inviabilizar o pagamento de aposentadorias e pensões – foram fatores político-econômicos decisivos para a criação de normas para disciplinar o ajuste fiscal tão necessário diante de um iminente esgotamento de recursos financeiros imprescindíveis para a execução das políticas públicas.

Mas a adoção de uma lei de responsabilidade fiscal não foi uma exclusividade brasileira. Diversos países do mundo – como Estados Unidos, Alemanha, Áustria, Bélgica – passaram por situações que, igualmente, demandaram ações neste sentido e acabaram por desenvolver e inserir nos seus ordenamentos jurídicos normas desta natureza.

Na América Latina, Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Equador e México adotaram leis de responsabilidade fiscal, especialmente por pressão do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Internacional de Desenvolvimento (Bird), como contrapartida aos acordos financeiros firmados.

Compreender o cenário socioeconômico, político e jurídico que levaram o Brasil a adotar uma postura de ajuste fiscal e identificar as circunstâncias e os fatores que influenciaram e delinearão a edição da nossa Lei de Responsabilidade Fiscal é o que passamos a realizar neste capítulo.

12.1. A Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101/2000

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – foi criada, essencialmente, por dois motivos: a) para dar efetividade à política de estabilização fiscal; b) para regulamentar dispositivos da Constituição Federal de 1988 que demandavam uma lei complementar sobre matérias financeiras.

Três normas constitucionais do texto original da redação de 1988 – arts. 163, 165 e 169 – exigiam regulamentação através de uma lei complementar. O art. 163 da Constituição Federal determina que *Lei Complementar* disponha sobre: I – finanças públicas; II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público; III – concessão de garantias pelas entidades públicas; IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública; V – fiscalização das instituições financeiras; VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. Já o inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição prevê que cabe à *Lei Complementar* estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos. Finalmente, o art. 169 da Carta Magna demandava a fixação de limites para a realização de despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir de *Lei Complementar*.

A partir do fim da década de 1980 e ao longo de toda a década de 1990 o Brasil passou por uma série de programas econômicos e adotou diversas medidas jurídicas para viabilizar a almejada política de ajustes fiscais. Inúmeras leis foram promulgadas neste sentido e algumas Emendas Constitucionais foram aprovadas no Congresso Nacional para viabilizar este processo.

Assim, em 15 de abril de 1999, o governo federal presidido à época por Fernando Henrique Cardoso, encaminhou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 18, justificando a necessidade de se garantir a solvência fiscal. Estabelecia critérios de prudência para o endividamento público, regras rígidas para o controle dos gastos públicos, limites para o déficit orçamentário e mecanismos disciplinadores para o caso de inobservância das metas e procedimentos.

Na Exposição de Motivos nº 106/1999 do referido projeto de lei, constavam os seguintes termos:

Este Projeto integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilização Fiscal – PEF apresentado à sociedade em outubro de 1998, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia.

Em 4 de maio de 2000 é promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A referida norma veio a sofrer modificações pela Lei Complementar nº 131/2009, que introduziu dispositivos para determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Importante registrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal não substitui nem revoga a Lei nº 4.320/1964, que regulamenta e disciplina as finanças públicas no Brasil há muitas décadas. Os objetivos dos dois diplomas financeiros são distintos e coexistem harmonicamente. Enquanto a Lei nº 4.320/1964 estabelece as normas gerais para a elaboração dos orçamentos e dos balanços dos entes federativos, a LC nº 101/2000 fixa as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (transparência, planejamento, controle e responsabilidade). Havendo institutos ou normas similares em ambas as leis, aplica-se a regra geral de interpretação que determina prevalecer o dispositivo mais recente. Exemplos deste fenômeno ocorrem a aplicação de conceitos como os de dívida fundada, empresa estatal dependente, operações de crédito e tratamento aos restos a pagar, que foram disciplinados *in totum* na Lei de Responsabilidade Fiscal, passando a se sobrepor às disposições anteriormente existentes na Lei nº 4.320/1964.

12.2. Influências externas na elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal

A legislação brasileira sobre responsabilidade fiscal foi desenvolvida a partir da experiência de diversos países que adotaram rígidos programas de ajuste fiscal na sua história recente, assim como por influência de organismos internacionais, tais como o Fundo Monetário Nacional (FMI) e o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (Bird).

De fato, fomos fortemente influenciados pelas normas financeiras dos Estados Unidos, da Nova Zelândia e da Comunidade Econômica Europeia, Austrália, Dinamarca, Reino Unido, Suécia e outros.

Apesar desta multiplicidade de fontes de referência, expectativas e pressões do mercado externo, a nossa legislação foi elaborada para atender, sobretudo, às necessidades e particularidades da sociedade brasileira, que demandava a implantação de uma nova cultura na gestão pública, baseada na responsabilidade fiscal e no bom uso dos recursos públicos.

Para a elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira, tomaram-se basicamente quatro modelos: a) o do Fundo Monetário Internacional, organismo do qual o Brasil é Estado-membro, e que tem editado e difundido normas de gestão pública (*Fiscal Transparency*); b) a legislação da Nova Zelândia (*Fiscal Responsibility Act*, de 1994); c) as regras para o ingresso e participação na Comunidade Econômica Europeia, a partir do Tratado de Maastricht; d) as normas de gestão fiscal dos Estados Unidos (*Budget Enforcement Act*).

A influência do **Fundo Monetário Internacional (FMI)** na elaboração da legislação brasileira de responsabilidade fiscal baseava-se em normas de transparência fiscal (*Fiscal Transparency*), extraídas do seu “Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal”,¹ tendo os seguintes pilares a serem seguidos: a) clara

1. Os principais tópicos do Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal do Fundo Monetário Nacional são os seguintes: 1. O setor de governo deve ser distinguido do resto do setor público e do resto da economia e, dentro do setor público, as funções de política e de gestão devem ser bem definidas e divulgadas ao público. 2. A gestão das finanças públicas deve inscrever-se num quadro jurídico, regulatório e administrativo claro e aberto. 3. A elaboração do orçamento deve seguir um cronograma preestabelecido e orientar-se por objetivos de política fiscal e macroeconômica bem definidos. 4. Devem ser instituídos procedimentos claros de execução, monitoramento e declaração de dados do orçamento. 5. O público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais. 6. As informações fiscais devem ser apresentadas de uma forma que facilite a análise de política econômica e promova a responsabilização. 7. Deve-se assumir o compromisso de divulgar as informações fiscais tempestivamente. 8. As informações fiscais devem satisfazer normas aceitas de qualidade de informações. 9. As atividades fiscais devem seguir procedimentos internos de supervisão e salvaguarda. 10. 4.3 As informações fiscais devem ser objeto de escrutínio externo.

definição e ampla divulgação das funções de política e de gestão pública, especialmente sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas; b) especificação documentada dos objetivos da política fiscal, da estrutura macroeconômica, das políticas orçamentárias e dos riscos fiscais; c) simplificação das informações orçamentárias, para facilitar a sua análise; d) apresentação periódica das contas fiscais ao Legislativo e ao público.²

As normas que disciplinaram a criação e a manutenção da **Comunidade Econômica Europeia** foram extremamente relevantes para nós. Por ser composta de diversos países com realidades econômicas e sociais distintas, suas dificuldades e necessidades para a implementação de um ajuste fiscal se assemelhariam ao de uma federação descentralizada, como o Brasil.

No Pacto de Estabilidade e Crescimento (1997), firmado através de Resolução do Conselho Europeu, havia um mecanismo denominado de “*Early Warning System*” para advertir preventivamente o país signatário que apresentasse uma tendência ao descumprimento das metas estabelecidas de manutenção da estabilidade e equilíbrio orçamentário. Porém, de grande importância para nós foi o Tratado de Maastrich (1992), que estabelecia regras fiscais rígidas para os países que desejassem ingressar na Comunidade Europeia, tais como o estabelecimento de metas de manutenção de uma relação estável entre dívida/PIB, equilíbrio fiscal sustentado e controle do déficit orçamentário. Dentre os diversos parâmetros fiscais previstos no Tratado de Maastrich que impõem metas fiscais, citamos dois que influenciaram sobremaneira a nossa legislação: a) a adoção do denominado Anexo de Metas Fiscais (art. 4º, § 1º, LRF);³ b) a determinação para a fixação por meio de lei de limites rígidos para as dívidas mobiliária e consolidada (arts. 30 e 31, LRF).⁴

A experiência dos **Estados Unidos**, por sua vez, nos inspirou a adotar alguns de seus instrumentos fiscais para a contenção do déficit público. Uma norma norte-americana importante neste aspecto foi o “*Budget Enforcement Act*” de

(cf. <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/codep.pdf>, em 15/04/2010).

2. Importante apresentarmos o controvertido entendimento de alguns doutrinadores que, sob o aspecto político, afirmam que a influência do FMI na nossa Lei de Responsabilidade Fiscal se deu no sentido de privilegiar os interesses do capital externo, uma vez que o pagamento de juros da dívida pública e sua amortização viriam com prerrogativas em relação a outros gastos públicos.

3. LC nº 101/2000 – art. 4º, § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

4. LC nº 101/2000 – art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

1990, que estabelece mecanismos de controle do déficit público para o Governo Federal, possuindo dois dispositivos que acabaram sendo adotados pela legislação brasileira. O primeiro mecanismo é o “*Sequestration*”, que na legislação brasileira ficou conhecido por *limitação de empenho* (art. 9º, LRF),⁵ que impõe uma contenção nos gastos públicos, em despesas consideradas discricionárias, quando a receita correspondente não se realizar como originalmente previsto na proposta orçamentária. Limitam-se, portanto, os gastos “flexíveis” quando as receitas para o seu financiamento não se concretizarem da maneira esperada. O segundo mecanismo decorrente da legislação americana é o “*Pay as you go*”, aqui conhecido como *compensação* (arts. 14 e 17, LRF),⁶ que impõe uma diminuição no montante de despesas discricionárias quando uma redução de receitas se verificar (por concessão de benefícios fiscais ou subsídios, renúncias etc.), ou estabelece que para haver um aumento de despesa obrigatória de caráter continuado esta deverá ser acompanhada pelo aumento de receitas correspondente ou por uma redução de despesas em outra área ou de outra natureza. Simplificadamente, pode-se dizer que o mecanismo brasileiro de compensação prevê que qualquer ato que provoque aumento de despesas deverá ser compensado através da redução em outras despesas ou aumento de receitas.

A legislação da **Nova Zelândia** também foi responsável por diversas características absorvidas pela nossa Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente no tocante a transparência fiscal. Aquele país passou por um longo processo de reestruturação no modelo de administração pública ao longo das décadas de 1980 e 1990, com a adoção de diversas normas específicas,⁷ até que em 1994 foi promulgada a sua *Fiscal Responsibility Act*. A reorganização neozelandesa do seu setor público teve as seguintes metas que nos serviram de inspiração: a) fixação do parâmetro do custo/benefício para o gasto público e melhora na qualidade dos bens e serviços prestados pelo Estado; b) aumento da transparência do setor público;

5. LC nº 101/2000 – Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, 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 orçamentárias.

6. LC nº 101/2000 – 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: (...) 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.

7. The State Owned Enterprises Act (1986), The State Sector Act (1988) e The Public Finance Act (1989).

c) imposição de limites e restrições aos gastos públicos para uma administração fiscal responsável.⁸

12.3. Influências internas na elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal

Antes da edição da nossa Lei de Responsabilidade Fiscal, foram adotadas aqui no Brasil medidas fiscais importantes durante a década de 1990, que fizeram parte de uma ampla política de ajuste fiscal. Três Emendas Constitucionais foram determinantes neste sentido: as EC nºs 10/1996, 19/1998 e 20/1998. Programas de ajuste fiscal foram criados e diversas leis foram publicadas com o mesmo espírito.

A Emenda Constitucional nº 10 de 1996⁹ criou o Fundo de Estabilização Fiscal, dando continuidade ao Fundo Social de Emergência, que se extinguiria no final do ano de 1995, instituído dois anos antes para sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e estabilizar a economia nacional, destinando os seus recursos ao custeio de ações nas áreas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, além de servir para a liquidação de passivos previdenciários e para o custeio de outros programas de relevante interesse econômico e social.

A Emenda Constitucional nº 19/1998 introduziu a denominada “reforma administrativa”, modificando o regime e as normas da Administração Pública, dos seus servidores e agentes políticos, além de ampliar o controle de despesas e das finanças públicas, especialmente com pessoal ativo e inativo. Através desta emenda, extinguiu-se o denominado “regime jurídico único”, modificaram-se as regras sobre estabilidade e sobre a remuneração de pessoal no serviço público, descentralizaram-se funções das entidades administrativas e introduziu-se comando para a elaboração de norma sobre a participação do usuário na Administração Pública.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 20/1998¹⁰ foi instituída com o objetivo

8. Figueiredo, Carlos Mauricio; Nóbrega, Marcos. *Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 38.

9. Teve sua origem na PEC nº 163/1995 na Câmara dos Deputados (PEC nº 68 de 1995 no Senado Federal), cuja Exposição de Motivos Interministerial nº 299/1995 assim justificava a sua criação: “O Fundo Social de Emergência se fez necessário face à forte rigidez dos gastos da União, provocada, sobretudo, pela excessiva vinculação de receitas, que resultava em expressivas transferências obrigatórias e em destinação de grandes parcelas de recursos para gastos específicos, o que limitava a capacidade do Governo de financiar despesas incompressíveis”.

10. Da Mensagem Interministerial nº 306, de 17 de março de 1995, de autoria do Poder Executivo, enviada à Câmara dos Deputados e que deu ensejo à PEC nº 33/1995, apresentando proposta de modificação no sistema previdenciário brasileiro, merece destaque o seguinte trecho: “Trata-se, em primeiro lugar, de avançar no sentido da uniformização dos regimes especiais de previdência, aplicando-se-lhes os mesmos requisitos e

de solucionar os problemas do sistema previdenciário brasileiro, repleto de desigualdades e com um desequilíbrio financeiro excessivamente elevado, não apenas pelo lado dos benefícios, mas também na sua face do custeio.

Com papel igualmente relevante, as Leis Camata I e II (LC nº 82/1995 e LC nº 96/1999), fixaram limites para os gastos com despesas de pessoal, no patamar de 50% das receitas líquidas para a União e 60% para Estados e Municípios.

Em 1995, Conselho Monetário Nacional lançou o Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados, tendo a Secretaria do Tesouro Nacional o órgão de acompanhamento das metas fiscais assumidas pelos governos estaduais para o refinanciamento de suas dívidas. Este processo destinava-se a implementar medidas que permitissem aos Estados alcançar o equilíbrio orçamentário sustentável. Para o seu sucesso, dependia da assunção de compromissos de ajuste fiscal e financeiro a serem realizados e mantidos pelos Estados durante a vigência do programa. Esses compromissos importavam: a) controle e redução da despesa de pessoal, nos termos da Lei Complementar nº 82 de 1995 – a chamada Lei Camata I; b) privatização, concessão de serviços públicos, reforma patrimonial e controle de empresas estatais estaduais; c) aumento da receita, modernização e melhoria de sistemas de arrecadação, de controle do gasto e de geração de informações fiscais, buscando explorar plenamente a base tributária e desenvolver esforços para incrementar a arrecadação tributária própria; d) compromisso de resultado fiscal mínimo, traduzidos neste caso, em metas de resultado primário trimestral; e) redução e controle do endividamento estadual.¹¹

Em setembro de 1997, com a edição da Lei nº 9.496, a União ficou autorizada a assumir a dívida pública mobiliária dos Estados e do Distrito Federal, além de outras dívidas autorizadas pelo Senado Federal. Ganhava força, a partir de então, a busca pelo desenvolvimento autossustentável, com o Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal,

Por sua vez, no ano de 1998, o Governo Federal apresenta o seu Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, justificando que o Estado brasileiro não poderia mais “viver além de seus limites, gastando mais do que arrecada”.

A busca pelo equilíbrio das contas públicas passa, então, a redefinir o modelo econômico brasileiro. Três objetivos se apresentavam ao Estado brasileiro: estabilidade

critérios fixados para a maioria esmagadora dos cidadãos brasileiros. Em segundo lugar, é necessário resgatar o caráter contributivo da política previdenciária, transferindo para a área de assistência social, os benefícios que lhe são próprios. (...)”.

11. Nascimento, Edson Ronaldo; Debus, Ivo. *Lei Complementar nº 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed., Brasília, Editora do Tesouro Nacional, p. 8.

da moeda, crescimento sustentado e melhoria nas condições de vida da população brasileira. Assim, além de atuar na reforma administrativa e na reforma da previdência social, era fundamental instituir uma nova ordem nas contas públicas, o que se concretiza através da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira – Lei Complementar nº 101/2000 – é uma norma voltada para a responsabilidade na gestão fiscal.

Podemos identificar três características essenciais que permitem a realização do seu objetivo: o planejamento, a transparência e o equilíbrio nas contas públicas.

O planejamento decorre do papel conferido às leis orçamentárias como instrumentos de gestão global, ao aproximar as atividades de programação e execução dos gastos públicos, através do estabelecimento de metas fiscais e do seu acompanhamento periódico.

A transparência fiscal promove o acesso e a participação da sociedade em todos os fatores relacionados com a arrecadação financeira e a realização das despesas públicas. Incentiva-se a participação popular nas questões orçamentárias, além de se facilitar o acesso e dar ampla divulgação aos relatórios, pareceres, contas públicas e demais documentos da gestão fiscal.

O equilíbrio nas contas públicas é considerado a “regra de ouro” da lei. Por ele, busca-se balancear as receitas e as despesas públicas, de maneira a permitir ao Estado dispor de recursos necessários e suficientes à realização de toda a sua atividade, garantindo, assim, seu crescimento sustentado.

Portanto, a forma de gestão imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal traz racionalidade às finanças públicas no Brasil.

13.1. Objetivos e características da Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal indica logo no início do seu texto o seu objetivo principal (art. 1º), ao dispor tratar sobre “*as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal*”.

A definição do que se entende por *responsabilidade na gestão fiscal* está consignada no seu parágrafo único, ao afirmar que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, 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.

Extraímos do dispositivo supra que o foco da LRF é a **responsabilidade na gestão fiscal**, tendo os seguintes aspectos como parâmetros para o atingimento do seu objetivo: a) planejamento; b) transparência; c) prevenção de riscos e correção de desvios; d) equilíbrio das contas públicas; e) cumprimento de metas de resultados entre receita e despesas; f) fixação de limites e condições para renúncias de receitas e geração de despesas.

O **planejamento** contemplado pela LRF decorre da própria Constituição Federal de 1988, que instituiu as três leis orçamentárias criadas para funcionarem de forma harmônica e integrada (art. 165). Assim, instituiu o Plano Plurianual, destinado a estabelecer as ações de médio prazo, coincidindo com a duração de um mandato do Chefe do Executivo; o Orçamento Anual, para fixar os gastos do exercício financeiro; e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que funciona como instrumento de ligação entre aquelas duas leis, sistematizando e conferindo consistência a programação e execução orçamentária.

Neste sentido, verifica-se que além de reforçar o papel das leis orçamentárias como instrumento de planejamento global, a LRF aproxima as atividades de programação e execução dos gastos públicos ao estabelecer metas fiscais e dispor sobre mecanismos para o seu acompanhamento periódico.

A **transparência** ressaltada pela LRF destina-se a promover o acesso e a participação da sociedade em todos os fatores relacionados com a arrecadação financeira e a realização das despesas públicas, havendo uma seção própria na lei (Seção I do Capítulo IX). Basicamente, podemos destacar os seguintes mecanismos de transparência contidos na lei: a) incentivo à participação popular na discussão e na elaboração das peças orçamentárias, inclusive com a realização de audiências públicas; b) ampla divulgação por diversos mecanismos, até por meios eletrônicos, dos relatórios, pareceres e demais documentos da gestão fiscal; c) disponibilidade e publicidade das contas dos administradores durante todo o exercício; d) emissão de diversos relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária.

A **prevenção de riscos** e a **correção de desvios** são medidas que se apresentam ao longo de todo o processo financeiro, destinadas a identificar os fatos que possam impactar os resultados fiscais estabelecidos para o período, mantendo-se a estabilidade e o equilíbrio nas contas públicas. Neste sentido, a LRF introduz determinados mecanismos e impõe a sua adoção a fim de neutralizar os riscos e reconduzir os desvios aos padrões esperados.

O *anexo de riscos fiscais*, que deverá fazer parte da lei de diretrizes orçamentárias, demonstrará a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. O *projeto de lei orçamentária anual* conterá a reserva de contingência, definida com base na receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, tais como despesas decorrentes de decisões judiciais que determinam um pagamento (p. ex. pagamento de indenização ou devolução de correção monetária de planos econômicos) ou exoneram uma receita (p. ex. declaração de inconstitucionalidade de certo tributo).

Podemos dizer que institutos como os da *compensação* e o da *limitação de empenho* são exemplos típicos de mecanismos voltados para a prevenção de riscos em situações que possam ensejar o desequilíbrio financeiro nas contas públicas. Na mesma linha, a fixação de limites para as despesas com pessoal e as medidas para a sua recondução aos parâmetros esperados são outros exemplos (arts. 22 e 23, LRF).

O **equilíbrio das contas públicas** é considerado a “regra de ouro” da Lei de Responsabilidade Fiscal. Este parâmetro representa a fórmula para que o Estado

possa dispor de recursos necessários e suficientes à realização da sua atividade, sem ter de sacrificar valores tão importantes para a sociedade brasileira como a estabilidade nas contas públicas com o fim da inflação; a credibilidade brasileira no mercado financeiro internacional, pela administração do endividamento público externo; e, principalmente, pela efetividade do orçamento, como verdadeiro instrumento de planejamento e não como “peça de promessas fictícias”, onde, num passado não muito remoto, se incluíam todas as pretensões governamentais sem a preocupação de se identificarem os recursos para viabilizar a sua realização.

Não se trata de uma equação matemática rígida, em que a diferença numérica entre o montante de receitas e de despesas deva ser sempre igual a zero, mas sim que esta equação contenha valores estáveis e equilibrados, a fim de permitir a identificação dos recursos necessários à realização dos gastos. Representa uma relação balanceada entre meios e fins.

A fixação de **metas de resultados** entre receitas e despesas representa a concretização do planejamento orçamentário. Trata-se da aproximação entre a programação e a execução, que sempre restou desassociada da realidade em tempos anteriores a LRF. A efetividade das peças orçamentárias depende do cumprimento das metas estabelecidas pela Administração Pública. Do contrário, as leis orçamentárias não passariam de “peças fictícias”, como já mencionado.

Neste sentido, temos o *anexo de metas fiscais* (§ 1º, art. 4º, LRF), que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, onde são estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. O cumprimento das metas deve ser periodicamente avaliado pelo Poder Executivo e demonstrado em audiência pública (§ 4º, art. 9º, LRF). Por sua vez, o atingimento dessas metas será fiscalizado pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público (art. 59, inciso I, LRF).

A fixação de **limites e condições para renúncias de receitas e geração de despesas** é mais um dos mecanismos instituídos pela LRF para manter o equilíbrio fiscal, retirando do administrador público a liberdade plena e irrestrita que possuía para gastar ilimitadamente ou para conceder incentivos fiscais sem qualquer controle. Se antes bastava a previsão de crédito orçamentário para a realização de uma determinada despesa, a partir da LRF, impõem-se limites, prazos e condições para tanto.

As limitações e condições aos gastos e desonerações fiscais se justificam porque a irresponsabilidade do administrador público, aliada às suas pretensões

eleitoreiras de cunho populista e ao descaso em relação às gestões subsequentes, ensejava práticas extremamente danosas às contas públicas. Não era incomum, sobretudo em finais de mandatos, os gestores deixarem os chamados “testamentos políticos”, oferecendo graciosos aumentos ao funcionalismo, comprometendo a gestão dos seus sucessores.¹ Igualmente, a concessão de incentivos ou renúncias fiscais muitas vezes eram feitas desprovidas de necessidade ou interesse público, com nítido atendimento a interesses particulares.

Assim, a lei passa a impor limites e condições para os gastos com pessoal e previdência social, contração de dívidas e renúncias fiscais, além de restringir a realização de certas despesas nos períodos de final de mandato.

As **despesas de pessoal** foram condicionadas a outros requisitos além daqueles que a Constituição já impunha nos arts. 37 e 169. A sua realização passa a exigir uma *estimativa de impacto orçamentário* e a comprovação de que o seu gasto não afetará as metas de resultados fiscais, bem como a demonstração da sua *adequação à lei orçamentária e compatibilidade com o plano plurianual e lei de diretrizes orçamentárias*. Foi vedado o aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão. Foram criados limites de gastos globais e de gastos por poder ou órgão, fixados com base na receita líquida corrente, cujo atendimento será verificado quadrimestralmente. A partir de tais limites, instituiu-se um mecanismo de limite prévio, na base de 95% dos valores estabelecidos como teto de despesa de pessoal, para resguardar o volume máximo de gastos e não excedê-los.

A lei restringiu a realização de certas **despesas no último ano de mandato** dos governantes, buscando acabar com as reiteradas práticas de se deixar uma “herança de dívidas” para os seus sucessores, que muitas vezes acabavam por inviabilizar boa parte da gestão. São de três ordens estas restrições: a) vedação ao aumento de despesas de pessoal nos últimos 6 meses do mandato (art. 21, parágrafo único, LRF); b) vedação de realização, no último ano de mandato do governante, das operações de crédito por antecipação de receita, destinadas a atender insuficiência de caixa durante o exercício (art. 38, inciso IV, letra *b*, LRF); c) vedação à assunção de obrigação de despesa, nos dois últimos quadrimestres do mandato, que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito (art. 42, LRF).

1. Figueiredo, Carlos Mauricio; Nóbrega, Marcos. *Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 68.

13.2. Cidadania e transparência

Um dos grandes méritos da Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de estimular o exercício da cidadania na área financeira, através dos mecanismos de transparência que criou e regulamentou. Além de instituir relatórios específicos para a gestão fiscal – Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e Prestação de Contas – e determinar a sua ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, incentiva a participação popular nas discussões de elaboração das peças orçamentárias e no acompanhamento da execução orçamentária, através de audiência pública.

A *cidadania participativa* nas finanças públicas se expressa não apenas através das previsões legais que permitem o conhecimento e envolvimento do cidadão nas deliberações orçamentárias e no acompanhamento da sua execução, mas também encontra respaldo no comando da lei (art. 73-A), que prevê que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato será parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas na LRF.

Segundo o que dispõe o art. 48 da LRF, são instrumentos de transparência na gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

A transparência será assegurada, também, pelo: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União.

Por sua vez, o art. 49 da LRF determina que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e

Social (BNDES), especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Ainda, em relação ao conhecimento e acompanhamento da execução orçamentária e financeira, o novo art. 48-A (introduzido pela Lei Complementar nº 131/2009) determina que os entes da Federação disponibilizem a qualquer pessoa física ou jurídica o *acesso a informações*: I – *quanto à despesa*: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no 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 realizado; II – *quanto à receita*: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Outro instrumento tratado pela LRF para oferecer maior efetividade à transparência refere-se à **escrituração e a consolidação das contas**, assunto abordado anteriormente no capítulo dedicado a contabilidade pública.

Aprimorar a técnica de escrituração pública, que é um relevante instrumento de gestão para o administrador público e manancial de informações para o cidadão, é um dos diversos desígnios da LRF (arts. 50 e 51). A integração e a harmonização das normas contábeis federais com a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por meio de normas gerais de consolidação das regras contábeis do setor público, é uma necessidade numa federação como o Brasil.

O conhecimento, a correta observância e a regular aplicação destas normas são imprescindíveis para uma eficaz e eficiente arrecadação, administração e destinação dos recursos públicos. Conferir à Administração Pública informações adequadas permite uma tomada de decisão mais acurada e em linha com o interesse público.

Neste sentido, determina a LFR que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes regras: I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada; II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa; III – as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica

e fundacional, inclusive empresa estatal dependente; IV – as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos; V – as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor; VI – a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos (art. 50, LRF).

Outrossim, cabe ao Poder Executivo da União promover, até o dia trinta de junho de cada ano, a *consolidação*, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público (art. 51, LRF).

Atendendo ao preceito constitucional, a LRF regulamentou a publicação bimestral do **Relatório Resumido da Execução Orçamentária** (RREO), previsto no § 3º do art. 165 da CF/88. Assim, segundo o art. 52 da LF, este relatório será composto de: I – *balanço orçamentário*, que especificará, por categoria econômica, as: a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada; b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo; II – *demonstrativos da execução*: a) das receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar; b) das despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício; c) despesas, por função e subfunção.

Por sua vez, o art. 53 da LRF estabelece que acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a: I – apuração da receita corrente líquida, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício; II – receitas e despesas previdenciárias; III – resultados nominal e primário; IV – despesas com juros; V – Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar. E o relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos: I – do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição (vedação à 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); II – das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores

públicos; III – da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

Documento importante que deve acompanhar o RREO é o *termo de justificativa* que deverá ser apresentado, quando for o caso: I – da limitação de empenho; II – da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança (§ 2º, art. 53, LRF).

Outro relatório previsto na LRF é o **Relatório de Gestão Fiscal** (art. 54). Segundo a lei, ao final de cada quadrimestre, será emitido e assinado pelos titulares dos Poderes e órgãos, e conterá (art. 55): I – comparativo com os limites previstos na LRF dos seguintes montantes: a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas; b) dívidas consolidada e mobiliária; c) concessão de garantias; d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita; II – indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites; III – demonstrativos, no último quadrimestre: a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas: 1) liquidadas; 2) empenhadas e não liquidadas; 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; c) da liquidação, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano, das operações de crédito por antecipação de receitas;

Além dos relatórios anteriormente citados, a LRF exige a realização da **prestação de contas**, a serem feitas pelos Chefes do Poder Executivo, que incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas (arts. 56 e 57, LRF).

A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições (art. 58, LRF).

13.3. Das receitas e despesas em geral

Preocupada com a gestão fiscal e a manutenção do equilíbrio nas contas públicas, a LRF trouxe algumas diretrizes gerais, conceitos e comandos aplicados às receitas e despesas públicas, complementando e aprimorando as previsões da Lei nº 4.320/1964.

Neste sentido, quanto às receitas, a LRF afirma que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, vedando-se a realização de transferências voluntárias para o ente que não observar tal norma (art. 11, LRF). Entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (art. 25, LRF).

Conceito relevantíssimo apresentado pela LRF, especialmente no que se refere à fixação dos limites legais para despesas de pessoal, gastos com serviços de terceiros e para o endividamento, é o de *receita corrente líquida*, apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores (período de apuração de um ano), excluídas as duplicidades. Segundo a lei (art. 2º, inciso IV), **receita corrente líquida** é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: 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; b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; 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.

A LRF ressalta que a **previsão das receitas**, além de observar as normas técnicas e legais e a respectiva metodologia de cálculo, deverá considerar os efeitos das alterações na legislação, a variação de índice de preços, do crescimento econômico e demais fatores relevantes, sendo que as suas estimativas devem ser acompanhadas por demonstrativo da sua evolução, nos três anos anteriores e nos dois seguintes àquele a que se referirem (art. 12, LRF).

Ainda, é determinado pela lei que a cada bimestre seja feita uma verificação da evolução das receitas, e caso a sua realização não comporte 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 Orçamentárias. No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às

reduções efetivadas. Ressalva-se que não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias (art. 9º).

A lei ainda prevê a fixação de **metas bimestrais de arrecadação**, ao estabelecer que o Poder Executivo, até trinta dias após a publicação do orçamento anual, deverá efetuar o desdobramento das receitas em metas bimestrais de arrecadação, informando quais medidas serão adotadas para o combate à sonegação, a cobrança da dívida ativa e os créditos executáveis pela via administrativa (art. 13, LRF).

Sob o enfoque da **despesa**, a LRF enfatiza que serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam às suas disposições (art. 15). Segundo ela, qualquer despesa que não esteja acompanhada de *estimativa do impacto orçamentário-financeiro* nos três primeiros exercícios de sua vigência, da sua *adequação orçamentária e financeira com a LOA, o PPA e a LDO* e, no caso de despesa obrigatória de caráter continuado, de suas medidas compensatórias, será considerada como despesa **não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público**.

Assim, determina a LRF que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de: I – estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; II – declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. Considera-se adequada com a lei orçamentária anual a despesa 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. E considera-se compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições (art. 16).

Por sua vez, a LRF define como **despesa obrigatória de caráter continuado** a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. Esta despesa deverá, também, ser acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro e da demonstração de origem dos recursos para o seu custeio. Ademais, o ato será acompanhado de comprovação de que a

despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa (art. 17).

13.4. Das despesas de pessoal

Dentre as despesas públicas em geral, as despesas de pessoal são consideradas pela Lei de Responsabilidade Fiscal como um dos aspectos mais relevantes dos gastos estatais, dedicando um capítulo específico à matéria.

Algumas circunstâncias justificam a LRF disciplinar as despesas de pessoal com tanta rigidez e minudência. Em primeiro lugar, devemos considerar que a Constituição Federal de 1988, ao entrar em vigor, incorporou e estabilizou um número expressivo de trabalhadores que não haviam sido admitidos por concurso público, mas que já estavam em exercício há pelo menos 5 anos antes da promulgação da Carta (art. 19, ADCT),² estendendo a eles todos os direitos e benefícios dos demais servidores públicos. E, com o incremento do contingente de servidores públicos, a política salarial do funcionalismo, que sempre foi objeto de críticas – especialmente pela forma irresponsável na sua condução, sendo, inclusive, mecanismo de manobra eleitoreira – tornou-se poderoso instrumento de influência de massas, gerando um aumento expressivo destes gastos ao longo dos anos. Estas despesas, que consumiam significativo percentual das receitas públicas totais, ainda provocavam um reflexo considerável nas despesas previdenciárias – com aposentadorias e pensões – pagas pelo setor público.

Mesmo antes de a LRF tratar do tema, a Constituição Federal de 1988 já impunha algumas condições para a realização das despesas com pessoal: a) possuir prévia dotação orçamentária e não exceder os limites estabelecidos em lei complementar (art. 169, CF/88); b) ser vedada a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração de pessoal do serviço público (art. 37, XIII, CF/88); c) os acréscimos pecuniários percebidos por servidor público não serão computados nem acumulados para fins de concessão de acréscimos ulteriores (art. 37, XIII e IV, CF/88).

2. ADCT, Art. 19. Os servidores públicos civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da administração direta, autárquica e das fundações públicas, em exercício na data da promulgação da Constituição, há pelo menos cinco anos continuados, e que não tenham sido admitidos na forma regulada no art. 37, da Constituição, são considerados estáveis no serviço público.

Pois bem, para a LRF a **despesa total com pessoal** é considerada pelo somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (art. 18, LRF).

E, para dar efetividade às previsões constitucionais, a LRF apresenta os seguintes requisitos que deverão ser observados para a criação, majoração ou prorrogação de despesas de pessoal: a) como despesa de natureza continuada, deverá ser precedida de uma estimativa de impacto-orçamentário e de comprovação de que não afetará as metas de resultados fiscais, demonstrando-se sua adequação à lei orçamentária e compatibilidade com o plano plurianual e lei de diretrizes orçamentárias (arts. 16 e 17, §§ 1º e 2º, LRF); b) será vedado ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (parágrafo único do art. 21, LRF); c) deverá ser verificado quadrimestralmente o atendimento aos limites previstos na lei (art. 22, LRF); d) observância às consequências no atingimento do chamado “limite prudencial”,³ no percentual de 95% dos valores estabelecidos como teto de despesa de pessoal (parágrafo único do art. 22, LRF).

Atendendo ao disposto no art. 169 da Constituição, que estabelece a necessidade de fixação por lei complementar de **limites máximos para as despesas de pessoal** ativos e inativos de todos os Poderes e entes federativos, os arts. 19 e 20 da LRF preveem que: a) a **despesa total com pessoal** (limites globais), não se computando aquelas excetuadas nos §§ 1º e 2º do art. 19, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, conforme os seguir discriminados: I – União: 50% (cinquenta por cento); II – Estados: 60% (sessenta por cento); III – Municípios: 60% (sessenta por cento); b) A repartição dos limites globais anteriormente citados não poderá exceder os seguintes percentuais de **limites por poder, órgão e ente federativo**: I – na esfera federal: a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União; b) 6% (seis por cento) para o Judiciário; c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo; d) 0,6%

3. Figueiredo, Carlos Mauricio; Nóbrega, Marcos. *Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 76.

(seis décimos por cento) para o Ministério Público da União; II – na esfera estadual: a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; b) 6% (seis por cento) para o Judiciário; c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo; d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados; III – na esfera municipal: a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Se estes limites específicos para os Poderes, órgãos e entes federativos forem ultrapassados, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. E, enquanto não for alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: I – receber transferências voluntárias; II – obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III – contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (art. 23, LRF).

Entretanto, mesmo antes de se chegar aos valores máximos para as despesas de pessoal, a LRF instituiu um valor prévio, considerado como sendo um “limite prudencial”, no percentual de 95% dos montantes máximos previstos na lei para, quando atingido, gerar efeito acautelatório e preventivo, vedando-se ao Poder ou órgão que houver incorrido no excesso: I – conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição; II – criar cargo, emprego ou função; III – alterar estrutura de carreira que implique aumento de despesa; IV – prover cargo público, admitir ou contratar pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; V – contratar hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Assim, este mecanismo funciona como um “sinal de perigo”, não apenas para alertar o poder público da aproximação dos limites máximos quando se chegar a 95% deles, mas, principalmente, por impor ao gestor restrições de gastos que evitam o seu atingimento.

13.5. Das renúncias de receitas e os incentivos fiscais

Com razão e propriedade, fundada nas ideias de transparência e de controle, a Lei de Responsabilidade Fiscal confere às renúncias de receitas similar importância

e tratamento dados aos gastos públicos. Na realidade, o efeito financeiro entre uma renúncia de receita e um gasto é o mesmo, já que aquele determinado recurso financeiro que era esperado ingressar nos cofres públicos deixa de ser arrecadado por força de alguma espécie de renúncia fiscal. O termo usual atribuído a estes benefícios é “*Tax Expenditure*” ou gasto tributário.

As renúncias de receitas concedidas a título de incentivos fiscais se operacionalizam, em regra, através de anistias, remissões, subsídios, créditos fiscais, isenções, redução de alíquotas ou base de cálculo.

Os seus efeitos concretos são: a) redução na arrecadação potencial; b) aumento da disponibilidade econômica e financeira do contribuinte; c) exceção à regra jurídica impositiva geral. E o seu efeito esperado é o incentivo à adoção de uma determinada prática ou conduta do beneficiário do incentivo que ofereça e gere um ganho à comunidade diretamente relacionada ou à sociedade em geral.

Todavia, apesar da justificativa para a adoção de tais medidas – favorecimento a determinados setores, atividades, regiões ou agentes – ter sempre como finalidade o interesse público, na linha de uma determinada política econômica ou social, o ideal do federalismo cooperativo acaba, na prática, desvirtuado e gerando uma competição horizontal entre os entes da federação, fenômeno comumente conhecido por “guerra fiscal”.

Questiona-se, porém, se os incentivos fiscais concedidos através de renúncias às receitas públicas são mais ou menos eficientes em relação aos subsídios ou transferências financeiras diretas, na busca do fomento e do desenvolvimento de determinadas atividades, regiões ou de setores econômicos ou sociais.⁴ Neste sentido, deve-se ponderar se o custo dos incentivos fiscais concedidos gera em contrapartida os resultados esperados (custo/benefício) e se estes resultados são equivalentes aos da aplicação direta dos subsídios ou transferências financeiras.

O debate, entretanto, acaba ganhando um viés político, na medida em que o direcionamento dos recursos públicos oferecidos ao setor privado criaria uma imagem de Estado interventor e diretivo, se comparado à imagem de Estado liberal no caso deste, ao invés de vincular a aplicação de recursos, simplesmente transferir para o setor privado a decisão de alocação de recursos originários das renúncias fiscais nas áreas em que indicar como prioritárias.

Sem desconsiderar a necessidade de otimização dos resultados por uma ou outra via, o fato é que enquanto os subsídios ou transferências diretas de recursos

4. Neumark, Fritz. *Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

financeiros são obrigatoriamente registrados nos orçamentos pelo valor efetivamente despendido, como espécie de despesa pública, o que demanda uma reavaliação anual da sua conveniência e interesse da sua manutenção, os montantes financeiros dos incentivos fiscais concedidos através de renúncias não são quantificados e, por consequência, não são registrados nas peças orçamentárias, dificultando o seu controle e percepção do resultado, não apenas pelo gestor público, como também, e principalmente, pela sociedade.

Assim, para conferir maior racionalidade, controle e transparência, a LRF determinou que 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, bem como observar pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, 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, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (art. 14).

A LRF faz, no § 3º deste dispositivo, a ressalva de que esta regra não se aplica às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição Federal de 1988 (II, IE, IPI e IOF). Isto porque, por terem natureza extrafiscal, faz parte da própria metodologia e estrutura daqueles tributos a alternância e variabilidade da carga fiscal na sua incidência, não caracterizando a eventual redução de alíquota uma renúncia fiscal. Igualmente, a ressalva é feita quanto ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança, por força do princípio da eficiência.

13.6. Da dívida pública, do endividamento e das operações de crédito

Como sabemos, o crédito público na sua face de receita pública é um dos instrumentos do Estado moderno para se autofinanciar, sobretudo quando as receitas financeiras originárias dos recursos próprios – transferências financeiras e receitas tributárias – não são suficientes para atender às despesas públicas.

Um dos grandes objetivos da criação da Lei de Responsabilidade Fiscal era o de administrar o crescente e desproporcional passivo da dívida pública existente no

momento da sua edição, bem como controlar o endividamento público futuro, de maneira a permitir o crescimento sustentado do Estado brasileiro.

O fato é que a dívida líquida do setor público mais que dobrou nos cinco anos anteriores ao da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (entre os anos de 1995 e 2000, saltou de 24% para 50% do PIB), por força dos programas de saneamento financeiros dos Estados e dos Municípios, fortalecimento das instituições financeiras federais (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal etc.), reconhecimento de “esqueletos” financeiros, elevação dos juros nominais, desvalorização cambial, programas de Governo e outros fatores circunstanciais.⁵

A LRF apresenta os seguintes **conceitos e definições** pertinentes à **dívida pública** (art. 29): I – *dívida pública consolidada ou fundada*: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses; II – *dívida pública mobiliária*: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios; III – *operação de crédito*: 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; IV – *concessão de garantia*: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada; V – *refinanciamento da dívida mobiliária*: emissão de títulos para pagamento do principal

5. As causas do crescimento da dívida pública encontram-se bem descritas no relato a seguir: 1 – O principal fator de aumento da dívida foram os programas de saneamento financeiro de Estados e Municípios. Inclui-se aqui também o apoio à reestruturação e de privatização dos bancos estaduais. 2 – O programa de fortalecimento dos bancos públicos federais, iniciado com a capitalização do Banco do Brasil, em 1996, foi posteriormente complementado, em 2001, com medidas de saneamento, incluindo a capitalização da Caixa Econômica Federal, Banco do Nordeste e Banco da Amazônia. 3 – O reconhecimento dos chamados “esqueletos” – passivos que, embora já existissem, eram antes ocultados das estatísticas da dívida pública. Parte dos desequilíbrios encontrados nos bancos públicos federais poderia perfeitamente ser classificada como “esqueletos”. Apesar do impacto financeiro, o reconhecimento dos “esqueletos” contribuiu para conferir maior transparência e confiabilidade aos números da dívida pública, o que se traduz em menores custos de rolagem e maiores prazos de vencimento. 4 – Os juros nominais, juntamente com a desvalorização cambial, decorrente da existência de títulos públicos denominados em reais, mas atrelados à variação da taxa de câmbio foram responsáveis também pela elevação da dívida. 5 – Os programas e ações de governo que implicaram a emissão de títulos também contribuíram para o aumento da dívida. Entre esses programas, destacam-se a Lei Complementar nº 87/1996, chamada “Lei Kandir”, o Programa de Financiamento às Exportações – Proex, o refinanciamento das dívidas dos produtores rurais e o programa de Reforma Agrária (Nascimento, Edson Ronaldo; Debus, Ivo. *Lei Complementar nº 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed., Brasília, Editora do Tesouro Nacional, p. 45-48).

acrescido da atualização monetária. Ainda, firmou o entendimento que se equipara a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação. Integram, ademais, a dívida pública consolidada da União as relativas à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil e as referentes às operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

A LRF determina que o **refinanciamento do principal da dívida mobiliária** não poderá exceder, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária (§ 4º, art. 29, LRF).

Importante medida existente na LRF é a fixação de **limites para a dívida pública** e para as **operações de crédito**. Assim, atendendo a determinação prevista no art. 30, inciso I, da LRF, o Senado Federal editou as Resoluções nºs 40/2001,⁶ 43/2001⁷ e 48/2007.⁸ As duas primeiras fixaram os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária e das operações de crédito interno e externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios, ao passo que a última fixou os limites globais para as operações de crédito externo e interno da União, suas autarquias e demais entidades federais. Estes limites máximos são estabelecidos a partir de um determinado percentual incidente sobre as receitas correntes líquidas de cada um dos três entes federativos, a serem verificados quadrimestralmente (§§ 3º e 4º, art. 30, LRF).⁹

6. Resolução nº 40/2001 do Senado Federal – Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal.

7. Resolução nº 43/2001 do Senado Federal – Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências.

8. Resolução nº 48/2007 do Senado Federal – Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da União, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno.

9. As referidas resoluções preveem que meta para a dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final de 15 anos da sua publicação, será de: I – no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida; e II – no caso dos Municípios: 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida, tendo os seguintes percentuais máximos: a) o percentual limite para as operações de crédito ao ano é de 16% da receita líquida corrente; b) o percentual limite para o serviço da dívida (amortizações, juros etc.) é de 11,5% da receita líquida corrente; c) o percentual limite para as operações de garantia é de 22% da receita líquida corrente, podendo chegar a 32% em determinadas condições; d) o percentual limite para as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária é de 7% da receita líquida corrente. E, em relação à União, o montante global das operações de crédito realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, e o montante das garantias concedidas não

A LRF traz, ainda, as regras para a **recondução da dívida aos limites** estabelecidos, quando necessário. Assim, se porventura a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro. E, enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido: I – estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária; II – obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho. Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado (art. 31, LRF).

Finalmente, não se pode deixar de lembrar que para evitar o financiamento de despesas correntes por meio de operações de crédito, a própria Constituição Federal (art. 167, III) já impunha a vedação à realização de operações de créditos que excedessem o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa.

poderá exceder a 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida.

Sanções de responsabilidade fiscal

A Administração de bens e recursos públicos exige um comportamento inquestionável do seu gestor. Suas ações devem ser compatíveis com a responsabilidade que lhe é imposta no exercício do seu cargo e de suas funções, devendo ter o cuidado e a diligência que todo homem probo e zeloso emprega na administração dos seus próprios bens, recursos e negócios.

Porém, mais do que agir com zelo e responsabilidade, devem ser atendidas as prescrições da lei, cujo espírito é sempre a defesa do interesse público.

Ocorre que o cumprimento espontâneo dos comandos da lei não é, na prática, o que se vê acontecer em nosso país, especialmente se estamos falando do setor público, onde o gestor administra recursos de terceiros (do Estado) e nem sempre o faz com a mesma preocupação e disciplina que faria se fosse o seu próprio patrimônio.

De nada adiantariam as inúmeras prescrições jurídicas se não houvesse consequências pelo seu descumprimento.

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece uma série de compromissos de resultados, limites de gastos, condições e prazos para a realização de despesas e endividamento, exigências para as renúncias de receitas etc., tudo com o objetivo de manter o equilíbrio das contas públicas e garantir o atingimento das metas de receitas e despesas, no sentido de se permitir um crescimento sustentado do Estado brasileiro.

E para dar efetividade às suas regras, a lei prevê **sanções institucionais e pessoais** pelo descumprimento de suas normas. As *sanções institucionais* são de natureza financeira e atingem o próprio ente federativo, órgão ou poder que descumprir uma regra que lhe foi imposta. As *sanções pessoais* punem o agente público que deu causa ao ato violador das regras da LRF, com penas de natureza política, que acarretam a perda do cargo eletivo ou a demissão, penas de natureza administrativa, que impõem o pagamento de multas e reparação financeira, e penas de natureza criminal, que ensejam a restrição à liberdade.

Dentre os diversos diplomas legais sobre a matéria, grande relevância teve a Lei nº 10.028/2000, que introduziu no Código Penal brasileiro os *crimes contra as finanças públicas*.

14.1. Sanções institucionais na Lei de Responsabilidade Fiscal

Uma das consequências pelo descumprimento das normas constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal é a aplicação das sanções institucionais, que atingem diretamente o ente federativo, o Poder ou o órgão. Estas sanções se materializam basicamente através do impedimento ao recebimento pelo ente federativo, órgão ou poder, de recursos financeiros originários de transferências voluntárias, obtenção garantias e contratação de operações crédito.

A restrição ao acesso a recursos financeiros vindos destas operações pode ocasionar o descumprimento das obrigações assumidas pelo ente federativo punido, o que lhes impõe à adoção de uma conduta que atenda os ditames legais. Entretanto, percebemos que apesar do caráter educativo da norma, o maior prejudicado quando da aplicação desta espécie de sanção é o cidadão, que poderá não receber os bens e serviços que deveriam ser prestados pelo Estado, se este não mais dispuser dos recursos necessários a partir das restrições mencionadas.

Pois bem, o primeiro caso de sanção institucional ocorre quando as despesas com pessoal ultrapassam os limites previstos no art. 20 da LRF e não são reduzidas nos dois quadrimestres seguintes. Assim, estabelece a LRF que não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: I – receber

transferências voluntárias; II – obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III – contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (art. 23, LRF).

Outro caso de sanção institucional ocorre quando a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite e não for reconduzida na forma e no prazo assinalado na lei. Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária. Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado (art. 31, LRF).

A terceira situação que dá ensejo à aplicação de sanção institucional ocorre quando os Estados ou os Municípios deixam de encaminhar suas contas ao Poder Executivo da União para consolidação anual nos prazos fixados em lei. O descumprimento dos prazos impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (art. 51, LRF).

Outrossim, não sendo publicado o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), previsto no § 3º do art. 165 da Constituição, que abrange todos os Poderes e o Ministério Público, em até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, será impedido, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (art. 52, LRF).

A mesma sanção será imposta se o Relatório de Gestão Fiscal quadrimestral não for publicado no prazo de até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder (art. 55, LRF).

14.2. Sanções pessoais de natureza política, administrativa ou penal

Em paralelo às sanções institucionais, encontramos as **sanções pessoais** que se aplicam diretamente ao **agente público** que cometer o ato de infração à legislação fiscal. Estas sanções pessoais podem ser de diversas naturezas, e aplicadas individual ou cumulativamente, conforme a infração.

As sanções de **natureza política** ensejam a perda do cargo eletivo ou a sua demissão. Elas encontram previsão no **Decreto-lei nº 201/1967** e na **Lei nº 1.079/1950**,

diplomas que definem os crimes de responsabilidade de autoridades públicas, tais como o Presidente da República, os Ministros de Estado, os Presidentes de Tribunais, os Procuradores-Gerais, Prefeitos etc.

Por sua vez, as sanções de **natureza administrativa** acarretam a imposição do pagamento de multas ou a reposição financeira ao erário dos prejuízos gerados pelo ato do agente infrator. A **Lei nº 10.028/2000** dispõe sobre esta sanção no seu art. 5º, assim como a **Lei nº 8.429/1992**, que trata dos atos de improbidade administrativa.

Finalmente, as sanções **natureza penal**, que impõem penas restritivas de liberdade ao infrator, encontram fundamento no **Código Penal**, que sofreu relevantes alterações pela **Lei nº 10.028/2000**, ao inserir um capítulo específico para os crimes contra as finanças públicas, dispondo sobre nove tipos penais próprios.

Sob a ótica preventiva e educativa, acreditamos que as sanções pessoais possivelmente produzem efeitos mais concretos, na medida em que ao atingir diretamente o agente público e lhe impor sérios gravames pessoais, faz com que suas decisões passem a considerar estas consequências.

Importante esclarecer que a Lei de Responsabilidades Fiscais não cria nenhuma espécie de sanção pessoal nem estabelece um tipo de infração e a respectiva penalidade. Ao contrário, a LRF apenas prescreve as condutas tidas como regulares, lícitas e exigíveis do agente público, remetendo-nos a outros diplomas legais para apuração das irregularidades e ilicitudes. Estas outras leis é que indicarão a infração e seu tipo, bem como as penalidades aplicáveis.

Neste sentido, dispõe o art. 73 da LRF que as infrações aos seus dispositivos serão punidas segundo o Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950 (Lei de Crimes de Responsabilidade); o Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967 (Lei de Crimes de Prefeitos e Vereadores); a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Improbidade Administrativa); e demais normas da legislação pertinente.

14.3. Crimes contra as Finanças Públicas

Os crimes contra as finanças públicas estão previstos no **Código Penal** e decorrem das alterações produzidas a partir da **Lei nº 10.028/2000**.

Concomitantemente ao encaminhamento do projeto de lei da LRF, foi enviado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 621 de 1999 para acrescentar ao Código Penal novos tipos penais que configuram crimes contra a Administração Pública. O referido projeto de lei deu origem à Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000. Esta lei, além de alterar a redação original do art. 339, inseriu os arts. 359-A a 359-H ao

Código Penal brasileiro (Decreto-lei nº 2.848/1940), no novo capítulo denominado “Dos Crimes Contra as Finanças Públicas”.

Assim, o Código Penal brasileiro passou a contar com quatro capítulos relacionados com os crimes contra a Administração Pública, que se inserem no Título XI (arts. 312 a 359). O Capítulo I refere-se aos crimes praticados por funcionários públicos contra a administração em geral. O Capítulo II trata dos crimes praticados por particular contra a administração em geral. O Capítulo III dispõe sobre os crimes contra a administração da justiça. Finalmente, o novo Capítulo IV elenca os **crimes contra as finanças públicas**.

São nove condutas tipificadas como crimes contra as finanças públicas pelo Código Penal, todas originárias das inovações introduzidas pela **Lei nº 10.028/2000**, que sujeitam o infrator a penas privativas de liberdade – detenção ou reclusão.

O **art. 359-A** do Código Penal trata da **contratação de operação de crédito**, que está descrita no art. 29, inciso III, da LRF.¹ Nele, está tipificada a conduta de ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, sem prévia autorização legislativa. A penalidade é a de reclusão, de 1 (um) a 2 (dois) anos. Incide na mesma pena quem ordena, autoriza ou realiza operação de crédito, interno ou externo: I – com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei ou em resolução do Senado Federal; II – quando o montante da dívida consolidada ultrapassa o limite máximo autorizado por lei.

O **art. 359-B** do Código Penal dispõe sobre a **inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar**, regulada no art. 42 da LRF.² Assim, segundo a referida norma penal, o ato de ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei será punido com privação de liberdade, na modalidade de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

O **art. 359-C** do Código Penal tipifica a **assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura**, ao prescrever que ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste

1. Art. 29-III, LRF: Operação de crédito: 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;

2. Art. 42, LRF: É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa, será punido com reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

O **art. 359-D** do Código Penal estabelece que a **ordenação de despesa não autorizada por lei** será considerada como crime e apenada com reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

O **art. 359-E** do Código Penal trata da **prestação de garantia graciosa**, já que a LRF exige, no seu art. 40, que a concessão de garantia deverá estar condicionada ao oferecimento de contragarantia. Assim, segundo o dispositivo penal, considera-se crime o ato de prestar garantia em operação de crédito sem que tenha sido constituída contragarantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei, punido com detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano.

O **art. 359-F** do Código Penal dispõe sobre o **não cancelamento de restos a pagar**, segundo o qual deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei é crime sujeito a pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

O **art. 359-G** do Código Penal tipifica o **aumento de despesa total com pessoal no último ano do mandato ou legislatura**. Segundo a LRF (art. 21, parágrafo único), é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão. Assim, enquanto a LRF fulmina de nulidade o ato administrativo, a legislação penal considera crime o ato de ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura, punido com pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

O **art. 359-H** do Código Penal trata da **oferta pública ou colocação de títulos no mercado**, segundo o qual ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia será considerado crime, sujeito a pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

14.4. Dos crimes de responsabilidade

Os crimes de responsabilidade ensejam, essencialmente, uma sanção de natureza política, como a perda do cargo, ainda que eletivo, e a inhabilitação para o exercício de função pública. Os infratores podem, cumulativamente, sofrer as sanções de natureza restritiva de liberdade, tais como a detenção ou a reclusão, e as sanções de

natureza administrativa, como o pagamento de multas ou a reparação financeira por prejuízo causado.

A **Lei nº 1.079/1950**, que define os **crimes de responsabilidade** do Presidente da República, Ministros de Estado, Ministros do Supremo Tribunal Federal e Procurador-Geral da República, foi mais uma norma modificada pela Lei nº 10.028/2000. Esta lei regula o respectivo processo de julgamento, apresentando a sanção imposta pelo Senado Federal, de natureza política de perda do cargo com inabilitação por até cinco anos, para o exercício de qualquer função pública, não excluindo o processo e julgamento do acusado por crime comum, na justiça ordinária, nos termos das leis de processo penal.

O art. 10 da lei, que trata dos **crimes contra as leis orçamentárias**, recebeu da Lei nº 10.028/2000 a inclusão de oito novas modalidades de condutas ilícitas, a seguir transcritas: a) deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal; b) ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na lei orçamentária ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal; c) deixar de promover ou de ordenar na forma da lei, o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei; d) deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro; e) ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente; f) captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido; g) ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que a autorizou; h) realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei.

Ressalte-se que foram estendidas ao Presidente do Supremo Tribunal Federal ou de seu substituto quando no exercício da Presidência, as condutas previstas como crimes contra as leis orçamentárias, quando por eles ordenadas ou praticadas. A norma se aplica, também, aos Presidentes, e respectivos substitutos quando no exercício da Presidência, dos Tribunais Superiores, dos Tribunais de Contas, dos Tribunais Regionais Federais, do Trabalho e Eleitorais, dos Tribunais de Justiça e

de Alçada dos Estados e do Distrito Federal, e aos Juízes Diretores de Foro ou função equivalente no primeiro grau de jurisdição (art. 39-A).

E, na mesma linha, o art. 40-A dispôs que constituem crimes as condutas previstas na lei como crimes contra as leis orçamentárias, quando ordenadas ou praticadas pelas seguintes autoridades: I – pelo Procurador-Geral da República, ou de seu substituto quando no exercício da chefia do Ministério Público da União; II – pelo Advogado-Geral da União; III – pelos Procuradores-Gerais do Trabalho, Eleitoral e Militar, Procuradores-Gerais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal, Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, e membros do Ministério Público da União e dos Estados, da Advocacia-Geral da União, das Procuradorias dos Estados e do Distrito Federal, quando no exercício de função de chefia das unidades regionais ou locais das respectivas instituições.

A Lei nº 10.028/2000 alterou, também, o art. 1º do **Decreto-lei nº 201/1967**, que trata dos **crimes de responsabilidade dos prefeitos e vereadores**, para inserir novos tipos penais, de ação pública, processados e julgados pelo Poder Judiciário e punidos com a pena de detenção, de três meses a três anos.

Estes crimes encontram-se previstos nos incisos XVI a XXIII, assim redigidos: XVI – deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal; XVII – ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na lei orçamentária ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal; XVIII – deixar de promover ou de ordenar, na forma da lei, o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei; XIX – deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro; XX – ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente; XXI – captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido; XXII – ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que a autorizou; XXIII – realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei.

Destaque-se que o referido Decreto-lei nº 201/1967, além de sujeitar o infrator às penas restritivas de liberdade, impõe, também, às infrações de natureza política, processadas e julgadas pela Câmara de Vereadores, a punição de perda do cargo e a inabilitação para o exercício da função (art. 4º).

Importante esclarecer que, em determinados casos, encontramos um aparente conflito de normas penais entre as previsões do Código Penal e as do Decreto-lei nº 201/1967. Assim é que o art. 359-D do Código Penal tipifica como crime o *ato de ordenar despesa não autorizada em lei*, o que também é feito pelo inciso V do art. 1º do Decreto-lei nº 201/1967, havendo, entretanto, punições distintas para a mesma infração nos referidos diplomas. Neste caso, resolve-se o pseudoconflito através do princípio da especialidade, que impõe a aplicação da norma específica ao caso, independentemente de as punições serem diversas, mais ou menos brandas. Portanto, como o Decreto-lei nº 201/1967 é uma norma específica para Prefeitos, a norma aplicável a eles será esta e não as disposições do Código Penal, que é norma geral.³

14.5. Dos crimes de improbidade administrativa

A **Lei nº 8.429/1992**, referida no art. 73 da LRF, apresenta as sanções pessoais ao agente público por atos de **improbidade administrativa**.

Esta lei dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de **enriquecimento ilícito** no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual. Estão, também, sujeitos às penalidades desta lei os atos de improbidade praticados contra o patrimônio de entidade que receba subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público bem como daquelas para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com menos de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, limitando-se, nestes casos, a sanção patrimonial à repercussão do ilícito sobre a contribuição dos cofres públicos.

Segundo a referida lei, há três gêneros de atos de improbidade administrativa: a) os que importam em enriquecimento ilícito (art. 9); b) os que causam prejuízo

3. Santana, Eduardo Jair. *Os Crimes de Responsabilidade Fiscal Tipificados pela Lei nº 10.028/2000 e a Responsabilidade Pessoal do Administrador Público*. São Paulo: Editora NDJ, 2001, p. 45.

ao erário (art. 10); c) os que atentam contra os princípios da administração pública (art. 11).

Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, o responsável pelo ato de improbidade ficará sujeito às sanções previstas na própria Lei nº 8.429/1992, que podem ser aplicadas, isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato.

Os **atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito** descritos nos incisos I a XII do art. 9º da lei são punidos, independentemente das sanções penais, civis e administrativas, com a perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de oito a dez anos, pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de dez anos (art. 12, inciso I).

Os **atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário** descritos nos incisos I a XV do art. 10 da lei são punidos, independentemente das sanções penais, civis e administrativas, com o ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos (art. 12, inciso II).

Os **atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública** descritos nos incisos I a VII da lei são punidos, independentemente das sanções penais, civis e administrativas, com o ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos. (art. 12, inciso III).

A ressalva feita pelo art. 21 dispõe que a aplicação das sanções previstas na lei independe: I – da efetiva ocorrência de dano ao patrimônio público, salvo quanto à pena de ressarcimento; II – da aprovação ou rejeição das contas pelo órgão de controle interno ou pelo Tribunal ou Conselho de Contas.

14.6. Das infrações administrativas

A Lei nº 10.028/2000, além de alterar o Código Penal, para inserir os crimes contra as finanças públicas e alterar a Lei de Crimes de Responsabilidade (Lei nº 1.079/1950 e Decreto-lei nº 201/1967), ainda estabelece genericamente a infração administrativa contra as leis de finanças públicas, que é processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida.

Neste sentido, dispõe o art. 5º da Lei nº 10.028/2000 que a **infração administrativa** contra as leis de finanças públicas, punida com multa de responsabilidade pessoal de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, contempla as seguintes condutas: I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei; II – propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais na forma da lei; III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei; IV – deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.

BIBLIOGRAFIA

- ABRAHAM, Marcus. *As emendas constitucionais tributárias e os 20 anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- . *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed., São Paulo: Método, 2009.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ALMIRO, Affonso. *Questões de técnica e de direito financeiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1957.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Editora Martin Claret, 2002.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1933.
- BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

- _____. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. *Revista de Direito do Estado* n. 3, jul./set. 2006. Rio de Janeiro.
- _____. *Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas*. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lucia de Paula; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de. *Neoconstitucionalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- _____. *O mínimo existencial e algumas fundamentações*: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In: Torres, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para atuação judicial. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- _____. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 7. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1990.
- _____; BARCELOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista Interesse Público* n. 19/2003 – Ano 5, Porto Alegre.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *Do Estado liberal ao Estado social*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limond, 1998.
- BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BUCHANAN, James M. *The limits of liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.
- CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. 3. ed., São Paulo: Editora Atlas, 2005.

- CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 5. ed., Coimbra: Almedina, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- CRUZ, Flavio. Comentários sobre a reforma orçamentária de 1988. *Revista de Contabilidade "Vista & Revista"* v. 4, n. 1, fevereiro 1992.
- . (Coord.). *Comentários à Lei nº 4.320*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2006.
- DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1967.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 1994.
- DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- . Federalismo fiscal brasileiro. *Revista Nomos*, Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, v. 26, jan./jun. 2007.
- . O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e orçamentário no direito brasileiro. In DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: Editora MP, 2008.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e o due process of law*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- . *Da Lei Tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968.
- DUPÂQUIER, Jaques; LACHIVER, Marcel. *Les temps modernes*. 4. ed., Paris: Bordas, 1970.
- DUVERGER, Maurice. *Institutions financières*. Paris: Presses Universitaires de France, 1960.
- DWORKIN, Ronald. *Takin rights seriously*. Cambridge: Massachusetts: Harvard University Press, 1978.
- . *The model of rules*. Chicago: University of Chicago Law Review, 1967.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- FIGUEIREDO, Carlos Mauricio; NÓBREGA, Marcos. *Responsabilidade fiscal: Aspectos polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13. ed., São Paulo: Atlas, 2005.
- GIANNINI, Achile Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed., Milano: Giuffrè, 1960.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos Maria. *Derecho financiero*. 3. ed., Buenos Aires: Depalma, 1976.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Trad. de Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1950.
- HABERMAS, Jürgen. *Democracia e direito: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2002.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- KELSEN, Hans. *O que é justiça?*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- . *A democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- . *O problema da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. NASCIMENTO, Carlos Valder do. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- . *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MALUF, Sahid. *Teoria geral do Estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- MARCONDES, Danilo. *Iniciação à história da filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed., São Paulo: LTr, 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- MENDONÇA, Eduardo. Da faculdade de gastar ao dever de agir: o esvaziamento contramajoritário de políticas públicas. In SARMENTO, Daniel; SOUZA

- NETO, Claudio Pereira de (Coords.). *Direitos sociais. Fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. v. 1.
- . *Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- . Poder, organização política e Constituição: as relações de poder em evolução e seu controle. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. São Paulo: Manole, 2005.
- . Princípios da Licitação. In *Boletim de Licitações e Contratos* n. 9/95. São Paulo: NDJ, 1995.
- MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance*. New York: McGrawHill, 1959, *apud* REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 1978.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 5. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de direito financeiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ivo. *Lei Complementar nº 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed., Brasília, Editora do Tesouro Nacional.
- NASCIMENTO, Leonardo do; CHERMAN, Bernardo. *Contabilidade pública*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.
- NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 7-8. *Apud* HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 1998.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito financeiro e justiça tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- NOVELLI, Flávio Bauer. Apontamentos sobre o conceito jurídico de taxa. In *Revista de Direito Administrativo* n. 189, jul./set. 1992.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e capacidade contributiva*. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

- _____. Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108, setembro 2004. São Paulo.
- _____. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 131, agosto 2006. São Paulo.
- OLIVEIRA, Marcelo Ribeiro de; RÊGO, Bruno Noura de Moraes. As contribuições sociais e a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 27. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 58. São Paulo, 2000.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- PEIXE, Blênio César Severo. *Finanças públicas: controladoria governamental*. Curitiba: Juruá, 2002.
- PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- _____. *La lógica jurídica y la nueva retórica*. Madrid: Civitas, 1979.
- _____. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Waldir Francelino. *A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade*. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil* n. 2, v. 25, maio/ago. 2006.
- PLATÃO. *A República*. Trad. Leonel Vallandro. Porto Alegre: Globo, 1965.
- PUGLIESE, Mario. *Corso di scienza delle finanze*. Padova, 1938, p. 5. *apud* VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 1983.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SAINS DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. 1.
- SANTANA, Eduardo Jair. *Os crimes de responsabilidade fiscal tipificados pela Lei nº 10.028/2000 e a responsabilidade pessoal do administrador público*. São Paulo: Editora NDJ, 2001.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

- . *Curso de direito constitucional positivo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.
- SILVA, Lino Martins. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1991.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito administrativo da economia*. 3. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- SOUZA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 74 – out./dez. 1963. Rio de Janeiro.
- . *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed., Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1954.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.
- TIPKE, Klaus. La ordenanza tributaria alemana de 1977. *Revista Espanõla de Derecho Financiero*, n. 14, p. 360, *apud* BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*, Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- ; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Heleno Taveira. Fundos especiais para prestação de serviços públicos e os limites da competência reservada em matéria financeira. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- . *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- . A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- . *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- . Ética e justiça tributária. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- . O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 18. São Paulo, 1998.

- _____. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- _____. *Os fundos especiais* (texto mimeografado, formalmente não publicado).
- _____. *Sistemas constitucionais tributários. Tratado de direito tributário brasileiro*, t. II, v. II. Aliomar Baleeiro (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. V: *O orçamento na constituição*. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- _____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *RDA* 177, jul./set. 1989. Rio de Janeiro.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.
- VASCONCELLOS, Alexandre. *Orçamento público*. 2. ed., Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.
- VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Junior. Brasília: UnB/Ministério da Justiça, 1970.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975.
- WALD, Arnoldo. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 80, out./dez. 1990, São Paulo.
- WALZER, Michael. *Spheres of justice – A defense of pluralism and equality*. New York: Basic Book, 1983.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta, 1995.