

# REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS — FINANÇAS PÚBLICAS — NORMAS GERAIS E ORÇAMENTOS

Profa. MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI  
Faculdade de Direito da UFMG

**SUMARIO:** 1. Evolução do conceito de Democracia e de Estado de Direito. 1.1. Sentido clássico. 1.2. Democracia e minorias, o Poder “aberto”. 1.3. Democracia e igualdade socioeconômica, a busca da justiça. 1.4. Democracia, uma concepção não formal 2. A distribuição das Rendas Tributárias. 2.1. Pessoa competente e pessoa constitucionalmente beneficiada pelo produto arrecadado. 2.2. Técnicas de repartição de receitas tributárias (pelo produto). 2.2.1. Participação direta por meio da arrecadação de tributo de alheia competência. 2.2.2. Participação direta no produto da arrecadação feita pelo ente estatal competente. 2.2.3. Participação em fundos. 3. Federalismo integrativo e Normas Gerais (arts. 163 parágr. 9º e 169 da CF). 4. Dos Orçamentos como atos de controle, planificação e programa (arts. 165 a 169 da CF). 4.1. Princípios constitucionais orçamentários. 4.1.1. O princípio da legalidade dos orçamentos. (Clareza e publicidade). Iniciativa e Procedimento Legislativo. 4.1.2. Planejamento e Programação dentro de um Sistema Integrado (Compatibilidade e Continuidade). 4.1.3. Periodicidade. 4.1.4. Exclusividade. 4.1.4.3. Eficácia da lei do plano plurianual e da lei de diretrizes. 4.1.5. Universalidade. 4.1.6.1. Contabilização pelo bruto. 4.1.5.1. A não afetação da receita. 4.1.6. Unidade. 4.1.7. Quantificação e especificação da despesa. 4.1.8. Proibição de estorno. 4.1.9. Controle das isenções, subsídios, anistias e benefícios de caráter financeiro, tributário ou creditício. 4.1.10. Redução das desigualdades inter-regionais. 5. Conclusões.

# 1. EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE DEMOCRACIA E DE ESTADO DE DIREITO.

Para retratar a nova Constituição em vigor e também realçar aqueles pontos que contrastam com os Textos Constitucionais anteriores, é conveniente que, de passagem, façamos referência a importantes princípios constitucionais.

Exatamente pelo fato de serem princípios relevantes e fundamentais, estão inseridos nos primeiros artigos do texto constitucional. Somos uma Federação e uma República que, segundo o art. 1º, se constituem em um Estado Democrático de Direito. Sobre ser um Estado Democrático de Direito, queremos tecer algumas considerações.

E necessário saber que conseqüências traz esse fato, ser um Estado Democrático de Direito, sobre os temas abordados, a saber, a repartição das receitas tributárias, as Finanças Públicas e os orçamentos. Na verdade, há evidências, no texto constitucional, que espelham uma inter-relação estreita entre os primeiros artigos e aqueles outros (157 a 169), disciplinadores da matéria de que tratamos.

## 1.1. SENTIDO CLASSICO.

Não há, dentro da Ciência Política, consenso em torno da expressão "democracia". A ambigüidade e a polissemia do termo são notáveis e os distintos significados, com que o conceito é empregado, tornam-no impreciso e obscuro.

A primeira noção de democracia coincide com a origem etimológica da palavra, de "demos" ou povo e "kratos", autoridade. Lembra, então, Pontes de Miranda que democracia nada tem a ver com liberdade ou igualdade, mas a raiz de origem grega, cracia, significa governo. Democracia é, pois, forma de governo, que se refere à execução, legislação e administração da justiça, na qual o povo, detentor primário e originário do poder, se auto-ordena a ordem jurídica diretamente, ou por meio de representantes que escolhe, periodicamente, e de modo revogável. (1)

Nessa linha de pensamento comum a muitos teóricos do Estado, democracia é forma de governo. Dentro ainda dessa perspectiva, o poder de fazer as leis, que somente com a Constituição pode ser contrastado, sobrepõe-se a qualquer outro, como co-deliberação e autodeterminação da maioria, que partilha o momento mais amplo da criação do Direito. As demais funções, de caráter executivo (administração e justiça), embora também criativas, são mais restritas ou condicionadas. O conceito de democracia, pois, decorre da idéia de que o poder está no povo, é por ele exercido e que o poder de legislar (como a maior das manifestações políticas) se exerce na co-deliberação da maioria).

Claramente se pode extrair uma concepção de democracia em grau mínimo, como forma pela qual o poder (cuja suprema manifestação está em fazer leis) é exercido pelo povo ou por seus representantes eleitos. Para alguns, como Pontes de Miranda, a democracia é apenas isso, forma, que não pode garantir a liberdade ou a igualdade, pois “pedir à forma democrática, por exemplo, que assegure a liberdade, é como pedir maçãs a castanheiros, ou a potes de água, mel, que não está dentro dele. A toda forma, vaso ou veículo, só se pode exigir o que se meteu nele”.(2)

Compreendida a democracia, em suas notas mínimas e irrenunciáveis de regime político como quer Ivo Dantas (3), ou forma de governo, como lêciona Pontes de Miranda, de fato não se chega à apreciação de sua eficiência, efetividade ou legitimidade. A democracia formal é suficiente o acesso ao poder daquilo que se convencionou chamar maioria, embora dessa maioria possam estar alijadas faixas numerosas da população. Isso explica por que nosso conceito de democracia formal pôde conviver, desde a Grécia Antiga, com a escravidão, a servidão, com o direito de voto restrito a uma elite social ou econômica. Vale dizer, do povo-cidadão, da maioria participativa se excluía uma massa de grandes ou maiores proporções, como as mulheres, os miseráveis e os analfabetos.

Não obstante, é inegável que a expressão democracia, quer por sua origem etimológica, quer quando está sediada em texto constitucional, tem núcleo significativo mínimo, necessariamente

comprometido com autoridade, governo ou processo de escolha dos governantes. Classicamente, pressupõe o exercício do poder pelo povo, especialmente autodeterminação política e co-decisão.

A concepção formal de democracia realizou-se plenamente no conceito liberal de Estado de Direito, o qual, embora sujeito ao império da lei, fundou os direitos e garantias individuais em normas legais abstratas, genéricas, descompromissadas da justiça social concreta e material.

Ora, de acordo com a Constituição Federal de 1988, o princípio da legalidade continua sendo fundamental. A forma é concepção básica (apenas não será suficiente). O princípio da legalidade rege todo o Direito Financeiro e Tributário. Em relação aos orçamentos, a legalidade foi reafirmada e expandida, por meio do restabelecimento da faculdade de emendar do Poder Legislativo. Com isso, o Órgão Parlamentar não se limitará a aprovar "in totum" (ou rejeitar) o projeto de lei orçamentária elaborado pelo Executivo, mas efetivamente poderá co-decidir e colaborar em matéria orçamentária.

Entretanto, como veremos, a Constituição não se limita a reforçar o princípio da legalidade. Embora a lei seja a forma necessária e insuperável de um Estado Democrático de Direito, não será bastante, como veremos, se vista sob ângulo meramente formal.

## 1.2. DEMOCRACIA E MINORIAS, O PODER "ABERTO".

Já na acepção elementar de democracia, registrada no tópico anterior, ressalta a estreita vinculação com as noções de liberdade e igualdade. Somente podem codecidir, codeliberar, as pessoas livres (não oprimidas e que se podem livremente expressar) e iguais (que não se suponham, entre si, inferiores ou superiores). Lembra Santi Romano que "a liberdade de cada um presume-se, na falta de disposições contrárias, igual àquela dos demais sujeitos, pelo menos da mesma categoria, de maneira que aquele princípio resolve-se num critério de interpretação do direito objetivo mais do que num direito subjetivo".(4)

Ao conceito incompleto de democracia, em um segundo momento, pelo menos nos países ocidentais, onde se consagra o que Burdeau denomina de "poder aberto", acresceu-se o direito de existência da minoria, a qual não pode ser excluída do processo de criação da ordem jurídica. (5) Se, por um lado, a autodeterminação política se realizava dentro do princípio limitativo da maioria simples dos participantes, criaram-se mecanismos para a manifestação da minoria, por meio quer do pluripartidarismo, quer da abolição dos privilégios da maioria dominante ou quer da defesa dos direitos da minoria política, em face dos detentores do poder. A democracia tolera a diferença, não oprime a divergência, estimula a liberdade de pensamento e de expressão. Como lembra Pontes de Miranda, democracia é forma que supõe a discussão de todos, marco da evolução do homem que, ao sair da fase pitiática, deixa de atuar por ação, reflexos condicionados, desejos e pulsões, passando à reflexão e à discussão. (6)

A luta pela abolição dos privilégios (os quais em geral beneficiam pequenos grupos, politicamente influentes), a defesa das minorias políticas (que podem representar número considerável da população) em frente da "vontade" da maioria política (que pode ser parcela mínima do povo), a possibilidade de sobrevivência de facções, correntes ou partidos dissidentes e de oposição, são fenômenos que mostram o crescimento da liberdade não só física como, em especial, de consciência, de pensamento e de manifestação pelo voto, dentro de uma acepção mais concreta de democracia.

Esse passo é necessariamente evolutivo, pois colhe a vontade do povo na sua real complexidade, reconhecendo a existência de grupos de interesses distintos. A sociedade não é massa homogênea e, em tudo, igual. Se, nas democracias de "poder fechado" do leste, como lembra Burdeau, o poder corresponde a uma sociedade supostamente homogênea que não admite discussão, que condena o pluralismo, e onde planos e programas são impostos por uma força política sem concorrente, o partido, (7) pelo menos a compreensão artificial da uniformidade é atenuada por grandes conquistas, neles realidade, no campo da igualdade socioeconômico-material. Já nas democracias que

convivem com o sistema econômico capitalista, o qual se alimenta da acumulação e da concentração, ainda que ocorram as vitórias retificadoras dos direitos sociais, a igualdade, pelo menos no campo econômico, não atinge a magnitude uniformizadora daquela existente nas de “poder fechado”. Então, reconhecer, pelo menos, as diferenças econômicas entre grupos, indivíduos e regiões, nos países capitalistas, é passo absolutamente imperativo e grau progressivo de evolução. Tal reconhecimento há de ter especiais reflexos no Direito Tributário e Financeiro.

Princípios como generalidade, igualdade e universalidade da tributação, por via dos quais se erradicam imunidades e privilégios, conferidos a pessoas em razão do exercício de cargos ou funções, e se abole o tratamento tributário desigual mais gravoso para uns do que para outros, estão a serviço de um conceito de democracia mais concreto, mais completo, que arma de defesa a minoria político-econômica (que pode corresponder à maior parcela da sociedade), em face da decisão de uma elite economicamente dominante. Igualmente as isenções e outros favores fiscais que privilegiam, em geral, grupos econômicos dotados de grande capacidade contributiva, não podem servir a interesses privados, em detrimento da maior parte, mais pobre e desprotegida dos mesmos benefícios.

A Constituição Federal traz a esse respeito dispositivo inovador em matéria orçamentária, pois o art. 165, parágr. 6º obriga a que o projeto de lei orçamentária em matéria seja acompanhado do “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas”, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

### 1.3. DEMOCRACIA E IGUALDADE SOCIO-ECONOMICA, A BUSCA DA JUSTIÇA.

O liberalismo econômico do séc. XVIII assentou-se em bases individuais e abstratas. A concepção filosófica de então, como por exemplo em Kant, na perspectiva do republicanismo, loca a igualdade na liberdade, reduzindo-a, entretanto à simples possibilidade de

participação igual na ordem jurídica, enquanto expressão da vontade geral.

Ora, a igualdade e a liberdade formais, já no séc. XIX, são conceitos revistos ao impulso das doutrinas socialistas-marxistas. Abandona-se, em definitivo, no séc. XIX, o “laissez-faire, laissez-passer” do liberalismo clássico, que cede lugar ao intervencionismo estatal, ao planejamento e às metas de desenvolvimento econômico. Por isso é que, em um terceiro momento, com Harold Laski, passa-se a focar a democracia como uma “técnica de igualdade”. Não só os privilégios de raça, crença ou linhagem devem ser abolidos, mas se caminha em busca de uma igualdade socioeconômico-material.

Nesse passo, não se trata apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas usa-se o tributo como instrumento de política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões. O princípio da igualdade adquire, nessa fase, o caráter positivo — dever de distinguir — para conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas, no federalismo cooperativo. Princípios como progressividade, pessoalidade ou seletividade servem às democracias que se dizem compromissadas com a igualdade e a justiça social.

Pondera Hans Spanner, ao comentar o art. 20 paragr. 1º, da Constituição da República Federal da Alemanha, que, embora ali no texto não exista explicação do princípio do Estado Social, esse obriga o legislador à edição de normas mais socializantes, especialmente no interesse dos economicamente mais fracos, em favor de uma existência que corresponda à dignidade humana. (8)

#### 1.4. DEMOCRACIA, UMA CONCEPÇÃO FORMAL.

Evidente está que não se alcança o amplo significado da expressão Estado Democrático de Direito, em que se constitui a República Federativa do Brasil, usada pela Constituição de 1988, em

seu art. 1º, na acepção restrita de regime político ou forma de governo (como república).

Se, dentro da teoria política, valiosas tentativas de delimitação do conceito de democracia são feitas, buscando-se atingir maior precisão e necessário rigor lógico, o conceito jurídico de democracia, que deve servir ao Direito Constitucional brasileiro é necessariamente empírico e se extrai do ordenamento positivo em vigor, "hic et nunc".(9)

Ora, não se satisfaz a Constituição em consagrar o Brasil, República Federativa, mas colocou a forma de estado federal e a forma de governo, republicana, a serviço de um "Estado Democrático de Direito", que busca, segundo seu art. 3º, garantir a independência e o desenvolvimento nacionais; construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades entre as pessoas e as regiões; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A expressão Estado Democrático de Direito é, assim, amplíssima. Não pode ser mera concepção formal como quer Pontes de Miranda, no contexto constitucional. A forma é apenas um dentre outros elementos que compõem a idéia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º) e os seus objetivos (art. 3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado Democrático é antes noção de sistema político (ou de regime político, como prefere referir Burdeau), o qual abrange não só instituições governamentais, formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.

Estado Democrático de Direito é estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e co-decisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente

concebidas, com a evolução qualitativa da democracia, com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o "ser oligárquico" subsistente em quase todas as democracias. (10)

Ensina José Afonso da Silva que a concepção recente de Estado Democrático de Direito erige-se de legitimidade justa ou de justiça material, "fundante de uma sociedade democrática, qual seja aquela que instaure um processo de efetiva incorporação de todo o povo nos mecanismos de controle das decisões, e de sua real participação nos rendimentos da produção".(11)

Os princípios inerentes ao Estado Democrático de Direito como a constitucionalidade, a democracia representativa, o pluralismo político, a proteção aos direitos fundamentais e a justiça social baseada em uma vida digna para todos) refletem-se em relação à distribuição das rendas tributárias e aos orçamentos em vários pontos distintos, como veremos a seguir.

## 2. A DISTRIBUIÇÃO DAS RENDAS TRIBUTARIAS (PELO PRODUTO) NO FEDERALISMO COOPERATIVO.

O federalismo brasileiro, dentro das tendências contemporâneas, é um federalismo cooperativo. (12) As experiências constitucionais brasileiras anteriores são agora aperfeiçoamento na Constituição de 1988, por influência da noção nova de Estado Democrático de Direito.

O Estado federal, como se sabe, não é apenas uma descentralização administrativa ou financeira, pois tais características também existem no Estado unitário. E mais do que isso. Todo Estado federal é, fundamentalmente, uma descentralização do poder, que é a essência do Estado. Do ponto de vista jurídico, como pontificou H. Kelsen, o federalismo apresenta-se como uma descentralização jurídica, tanto estática quanto dinâmica. A descentralização estática representa a convivência, em um mesmo Estado, de ordens jurídicas locais ou regionais que, no seu todo, compõem a ordem jurídica nacional. Diz-se apenas estática em razão de as ordens parciais (locais ou regionais) emanarem do poder central. E mera descentralização

quanto ao âmbito de validade territorial da norma, não enseja descentralização do poder, podendo ocorrer na forma unitária de Estado, como na federal. Não obstante, a descentralização jurídica, no sentido dinâmico do termo, pressupõe descentralização do poder e se reconhece “quando a ordem jurídica, válida somente para uma comunidade parcial, é criada por órgãos eleitos simplesmente pelos membros dessa comunidade parcial. Como por exemplo poderia citar-se um Estado federal, em que as leis válidas para o território de um Estado-Membro unicamente podem ser expedidas pelo legislativo local eleito pelos cidadãos desse Estado-Membro”.(13) Dá-se, então, relativa autonomia, descentralização do poder de fazer leis, das fontes de produção da ordem jurídica.

Em última análise, dizemos que os entes estatais descentralizados como a União, os Estados-Membros e os Municípios, detendo parcela do poder estatal, se auto-ordenam, ou seja, produzem as normas jurídicas, através de Poder Legislativo próprio, que vão valer dentro de seus respectivos territórios. As normas, então, que somente são válidas no âmbito territorial dos Municípios, não são editadas por outro ente estatal, mas nascem de Poder Legislativo próprio desses entes políticos da Federação. No Estado federal temos, dessa forma, uma descentralização política que se reflete em uma repartição das fontes de produção do ordenamento jurídico.

Como o art. 1º estabelece que a Federação se constitui em um Estado Democrático de Direito, é necessário também indagar de que maneira o “ser Democrático de Direito” poderia acarretar conseqüências dentro de um Estado federal.

Enriquecer o federalismo, dotando de maior autonomia os entes estatais que convivem no mesmo Estado, ampliar a competência legislativa de Estados-Membros e Municípios, é dar maior espaço à co-deliberação e à autodeterminação popular. Em um país de grande extensão territorial e elevado número de habitantes como no nosso, restabelecer o equilíbrio federativo através da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais, é fazer crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor. Crescer a liberdade política

de Estados e Municípios é, sem dúvida, fazer crescer o nível de participação política de cada um em particular.

A Constituição de 1988 cuidou de aumentar o espaço legislativo dos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios. Com relação ao Direito Tributário, impostos, antes atribuídos ao campo de competência da União, passaram ao poder Legislativo estadual, como o incidente sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, sobre minerais, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica. Além disso, o imposto incidente sobre a transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos, como espécie nova, foi conferido aos Estados-Membros. Finalmente, permite-se aos entes estaduais criar adicional sobre o imposto incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, pago à União. Dois outros impostos compoem, agora, o elenco dos tributos de competência municipal, a saber, o de transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis e o de vendas de combustíveis a varejo. Tal repartição de receita é uma discriminação pelas fontes, ou seja, uma distribuição do poder da competência tributária, constitucionalmente disciplinada nos arts. 145 a 156, matéria que não nos cabe comentar.

Interessa-nos tratar da participação nas rendas tributárias, (arts. 157 a 162) pelo produto. E que o Federalismo deixou de ser simplesmente dualista, como mera técnica de repartição de poder. Os compromissos do Estado do Bem Estar Social, a busca de uma maior isonomia e da erradicação das grandes desigualdades sociais e econômicas entre pessoas, entre grupos e região e a necessidade de um planejamento integrado e harmonioso do País levaram à superação do federalismo tradicional em favor de um federalismo financeiro ou cooperativo, segundo o qual, além da discriminação das rendas por fontes, se dá também uma distribuição da receita segundo o produto arrecadado. Alerta J.A. Oliveira Baracho para o fato de que a aceitação do planejamento econômico marca a passagem da teoria clássica do federalismo dualista ao cooperativismo (integrativo ou financeiro).(14) Deve-se considerar ainda que a destinação de recursos especiais às regiões mais carentes ou menos desenvolvidas do País, como no Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e outros critérios de redistribuição são normas constitucionais expressivas do federalismo cooperativo.

## 2.1. PESSOA COMPETENTE E PESSOA CONSTITUCIONALMENTE BENEFICIADA PELO PRODUTO ARRECADADO.

A Constituição Federal distingue entre pessoa competente e pessoa beneficiada pela receita tributária.

Pessoa competente é aquela constitucionalmente dotada da faculdade de criar e regular tributos, mediante lei. Embora não haja dispositivo expresso nesse sentido, entende a doutrina que a competência é indelegável e intransferível àquela beneficiada pela arrecadação. Mesmo em caso de omissão da pessoa competente, não fica autorizada a outra, que se beneficiaria do produto da arrecadação, a exercer a competência. E que questão da competência não envolve apenas uma repartição de renda. Ela responde a valores que só pela Constituição são sopesados e definidos como política aduaneira no imposto de importação e exportação, generalidade e uniformidade de reforma agrária, etc.

Acresce ainda que a competência é atribuída em norma constitucional, originária e de eficácia imediata, razão pela qual o seu exercício independe da manifestação de outro Poder ou da edição de normas gerais. Essas apenas regulamentam conflitos possíveis na ordem dos fatos, marcando as diretrizes para a convivência harmoniosa entre as ordens jurídicas tributárias parciais.

A pessoa beneficiada é aquela constitucionalmente dotada pela Constituição do direito de participar do produto arrecadado de tributo próprio ou alheio. Esse direito é inerente à faculdade de tributar e decorreria, logicamente, do exercício da competência.

Entretanto, no Federalismo cooperativo, entes estatais podem ser beneficiários de rendas, cujos tributos sejam de alheia competência. Pode haver mesmo hipótese de a pessoa competente não pertencer o produto de arrecadação do tributo. A Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, atribuiu aos Municípios o produto da arrecadação do imposto territorial rural, de competência federal.

Seja como for, o conceito de pessoa competente para instituir tributo não coincide com o de pessoa constitucionalmente beneficiada

pelo produto arrecadado. Nem o direito à arrecadação ou à participação atribui a faculdade de regular tributos, em caso de omissão da pessoa competente. Ressalva seja feita com relação à União, única pessoa política na qual coincidem ambos conceitos. É que a União não participa do produto da arrecadação de tributos da competência estadual ou municipal.

## **2.2. TECNICAS DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTARIAS.**

A participação no produto da arrecadação de tributos está regulada nos arts. 157 a 162. Como exceção à regra de que o produto arrecadado pertence à pessoa competente para instituir o tributo, nos citados dispositivos, estão previstos percentuais de participação, conferidos às pessoas beneficiadas, que não são competentes. O remanescente, evidentemente, fica com a pessoa competente.

Distintas são as técnicas utilizadas para realizar esse tipo de repartição, de acordo com o produto arrecadado, como observa José Afonso da Silva.(15)

### **2.2.1. PARTICIPAÇÃO DIRETA, POR MEIO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS DE ALHEIA COMPETENCIA.**

Essa primeira participação pressupõe que o ente beneficiado arrecada o tributo, o qual, entretanto, foi atribuído à competência de outro.

São as hipóteses contempladas nos arts. 157, I e 158, I. Os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios não são competentes para legislar sobre imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Entretanto percebem, arrecadam, na fonte, o imposto de competência federal, incidente sobre rendimentos por eles pagos, a qualquer título, suas autarquias e fundações. Apresenta-se, então, hipótese de participação direta, pois já pelo ato de percepção se dá incorporação imediata do produto arrecadado ao patrimônio da pessoa beneficiada.

## 2.2.2. PARTICIPAÇÃO DIRETA NO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO FEITA PELO ENTE ESTATAL COMPETENTE.

Nessa segunda forma de participação, a pessoa competente (União ou Estados-Membros) institui, regula e efetivamente percebe o tributo, mas deve repassar parte do produto arrecadado ao ente beneficiado. Surge para a pessoa beneficiada direito à participação imediata no produto da arrecadação de tributo atribuído à competência de outra pessoa da Federação.

Os critérios de repartição estão, na maioria dos casos, previstos no texto constitucional em razão de “circunstâncias vinculadas às pessoas beneficiadas” (16), como:

Dez por cento (10<sup>o</sup>/o) do produto arrecadado no imposto sobre produtos industrializados, de competência da União distribuídos aos Estados-Membros e Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II parágr. 2<sup>o</sup>). Mas do montante recebido, os Estados-Membros devem repassar 25<sup>o</sup>/o aos seus respectivos Municípios, segundo o valor adicionado à industrialização das operações realizadas em seus territórios e segundo critérios fixados em lei estadual;

Cinquenta por cento (50<sup>o</sup>/o) do produto arrecadado no imposto federal incidente sobre a propriedade territorial rural será destinado aos Municípios, relativamente aos imóveis situados em seus territórios (art. 158, II);

Cinquenta por cento (50<sup>o</sup>/o) do produto arrecadado no imposto sobre a propriedade de veículos automotores, de competência dos Estados-Membros, serão repassados aos Municípios, relativamente aos veículos licenciados em seus territórios (art. 158, III);

Vinte e cinco por cento (25<sup>o</sup>/o) do produto da arrecadação do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação serão creditados aos Municípios na proporção do valor adicionado nas operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, realizados em seus territórios e,

ainda, de acordo com o que dispuser lei federal (art. 158, parágrafo único, I e II);

Vinte por cento (20%) do produto que for arrecadado pela União em impostos novos, não previstos no texto constitucional, instituídos, pois, no exercício de sua competência residual, serão destinados aos Estados-Membros e ao Distrito Federal, segundo o art. 157, II.

O inciso constitucional não prevê critério para a redistribuição do produto arrecadado, o que se explica pelo desconhecimento da hipótese e da base de cálculo do novo imposto.

### 2.2.3. PARTICIPAÇÃO EM FUNDOS.

Finalmente, a terceira técnica de distribuição de renda configura uma participação por expectativa, porque ela se dá por meio de fundos, conforme critérios que visam ao equilíbrio socioeconômico entre Estados-Membros e Municípios (art. 161), assim como ao custeio de programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, c). Por meio dos fundos, manifesta-se o objetivo constitucionalmente consagrado de perseguir um desenvolvimento econômico nacional global e harmônico. Os fundos terão como fonte, 47% do produto na arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto sobre produtos industrializados.

Os artigos 160, 161 e 162 fixam regras de rateio, controle, fiscalização e publicidade dos mecanismos de participação e entrega de recursos, disciplinados na respectiva seção. Segundo o art. 161, caberá à lei complementar definir o valor adiconado, para fins do rateio, a que se refere o art. 158, parágrafo único, I, assim como critérios de redistribuição dos fundos previstos no inciso I do art. 151, com vistas ao equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios. O dispositivo constitucional em apreço (art. 161, II) prevê, portanto, a edição de norma a serviço do federalismo cooperativo que, na trilha da redução das desigualdades inter-regionais, busque realizar o desenvolvimento nacional integrado e harmônico. As demais regras de controle

e fiscalização almejam assegurar a observância dos ditames constitucionais em matéria de distribuição das rendas tributárias, ao mesmo tempo que protegem a autonomia político-jurídica dos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, vedando quaisquer restrições ou retenções na entrega das parcelas que lhes são constitucionalmente conferidas.

### 3. FEDERALISMO INTEGRATIVO E NORMAS GERAIS (ARTS. 163, 165, PARAGR. 9º e 169).

O Estado intervencionista e planificador, que visa a controlar e possibilitar um planejamento econômico e financeiro nacional, teve que adotar determinados instrumentos que pudessem conter diretrizes uniformizadoras para as ordens jurídicas parciais federal, estadual e municipal.

Se, em vários Estados unitários, como na França ou na Espanha, razões técnico-jurídicas, à vista da crescente participação da administração pública na dinâmica econômica de nossos dias, recolhendo as transformações e mudanças impostas na demanda social, impuseram a elaboração de normas gerais, que disciplinassem as finanças públicas e que se colocassem em grau de hierarquia superior às leis ordinárias, tanto mais se fez sentir, nos Estados de forma federal como no nosso, a necessidade de um instrumental jurídico coerente e padronizador, que facilitasse a reforma de estruturas e instituições conducentes à produção eficiente e à justa distribuição da renda nacional.

Nesse campo, desde a Constituição de 1946, temos o importante papel das normas gerais de Direito Financeiro. Seu veículo, na Constituição em vigor, são as leis complementares da União ou as resoluções do Senado Federal. Havendo, no Estado Federal brasileiro, pessoas políticas distintas que legislam sobre a mesma matéria como receita pública e arrecadação, operações de crédito, dívida pública, planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento anual (despesa pública), controle e fiscalização da gestão financeira e orçamentária, a Constituição Federal prevê a edição de

normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas, como também o planejamento global para a otimização e racionalização dos atos financeiros estatais.

Muito já se escreveu sobre o tema. Carvalho Pinto, citando Duguit, definiria antes que as normas trazem em si a idéia de generalidade, ainda mais acentuada quando se lhes acrescenta o termo "gerais", expressão utilizada no texto constitucional de 1946. Conclui que as normas gerais não objetivam uma ou algumas pessoas congêneres de direito público mas obrigam a todas; não visam, particularmente, a determinados institutos ou situações jurídicas, excluindo outras da mesma espécie. (17)

Também Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Souto Maior Borges trabalharam longamente o conceito de normas gerais, aplicando-o especialmente ao Direito Tributário. Preocuparam-se, antes de tudo, em fixar-lhes os limites, realçando-lhes o caráter excepcional como competência restritiva da União, a qual não pode sufocar, amesquinhar, reduzir ou anular o exercício do Poder Legislativo de Estados-Membros e Municípios, enfim, a autonomia inerente às pessoas estatais, que compõem o Estado Federal. (18)

O estudo das normas gerais envolve, assim, não só a questão de sua função e natureza como de seus limites. Por sua vez, esses temas só podem ser explicados à luz do federalismo, forma de Estado que lhes dá uma dimensão especial e uma diferença específica. Nos Estados unitários, a expressão normas gerais ganha apenas a conotação imprecisa de norma abrangente ou de princípio e diretriz. Já nos Estados federativos, as normas gerais versam sobre matéria que, originariamente, é de competência também de Estados-Membros e Municípios, padronizando a normatividade do conteúdo a ser desenvolvido pela legislação ordinária desses entes estatais e da própria União e tornando de suma relevância a difícil tarefa de traçar-lhes os lindes. Têm as normas gerais a natureza de regras quase-constitucionais, pois são normas hierarquicamente inferiores à Constituição. Entretanto, ao traçarem rumos à legislação das pessoas

estatais, quer sejam veiculadas por leis complementares da União, quer por meio de resoluções do Senado Federal, erigem-se em posição de superioridade às demais leis ordinárias federais, estaduais ou municipais. Configuram, assim, manifestação de um federalismo cooperativo ou integrativo, no qual, há uma ordem jurídica especial, “composta dessa quarta espécie normativa, nem federal, estadual ou municipal, mas acima de todo o ordenamento dessas ordens jurídicas parciais e hierarquicamente inferior tão somente à Constituição Federal”, como leciona J. de Mesquita Lara. (19)

A seguir esquema que, conjugando os arts. 52, VI, VII e IX; 161; 163 165, parágr. 9º da Constituição Federal, delinea a matéria, objeto das normas gerais de Direito Financeiro (excluída aquela das normas gerais de Direito Tributário):

#### **CONTEUDO DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO**

#### **EDITAVEIS POR LEI COMPLEMENTAR DA UNIÃO (ARTS. 161, 163, 165, PARAGR. 9º E 169)**

Definição do valor adicionado para fins de entrega da parcela da receita pertencente aos Municípios, proveniente da arrecadação do ICMS; critérios de rateio dos fundos de participação de Estados-Membros e Municípios; Finanças Públicas em geral; despesa pública; operações de crédito e dívida pública interna e externa; concessão de garantias pelas entidades públicas; fiscalização das instituições financeiras; operações de câmbio; exercício financeiro, vigência, prazos, elaboração e organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; gestão financeira e patrimonial; condições para instituição e funcionamento de fundos; limites para a despesa com o pessoal ativo e inativo.

#### **EDITAVEIS POR RESOLUÇÕES DO SENADO FEDERAL (ART. 52, VI, VII, E IX).**

Fixação dos limites da dívida consolidada da União, Estados-Membros, DF e Municípios; limites globais e condições de

operações de crédito externo e interno; limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, DF e Municípios.

Não apenas as leis complementares, mas também as resoluções do Senado Federal veiculam normas gerais de Direito Financeiro (e tributário).(20)

As leis complementares, por si só, não são hierquicamente superiores às ordinárias, como ensinou Souto Maior Borges (21), nem tampouco as resoluções do Senado Federal. E exatamente o conteúdo específico veiculado de “normas gerais”, que torna esses atos normativos superiores a outros, na medida em que, nessa qualidade, ditam os critérios de validade da legislação ordinária federal, estadual e municipal e são delas fundantes.

Os limites, não obstante, das normas gerais, encontram-se na própria autonomia das pessoas estatais que compoem a Federação. Se, dentro do Direito Tributário, a prevenção de conflitos de competência é um marco importante, delimitador desses conflitos, a função de orientação, padronização e uniformização ensejará dúvidas ao intérprete quanto à sua extensão. O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dissimetria a que se refere Pontes de Miranda, sob pena de converter-se o País em verdadeira unidade política. Então as normas gerais de Direito Financeiro limitam-se:

a) pela competência legislativa dos Estados-Membros — que tudo podem, não lhes sendo vedado pela Constituição — e dos Municípios — que regulam os assuntos de interesse local;

b) pela natureza da matéria financeira disciplinada, que não pode ser peculiar a um Estado-Membro ou a um Município mas deve ser de competência comum e concomitante à União, Estados-Membros e Municípios, ou a duas dessas espécies de pessoas, ou a todos os Estados-Membros ou a todos os Municípios;

c) referindo-se a documentos orçamentários, as normas gerais serão de

cunho estritamente procedimental (como vigência, prazos, organização, elaboração e apresentação formal), e nunca material, sendo-lhes vedado estabelecer tetos, limites quantitativos ou qualitativos para receita e despesas, como obrigar à contratação de gastos de certa natureza ou em certo montante, ou vedá-los, condicioná-los ou limitá-los (exceto nos casos expressamente referidos na Constituição Federal, art. 169 e art. 212).

Dispõe a Constituição Federal, em seu art. 24, I, que a União, os Estados-Membros e o Distrito Federal legislam concorrentemente sobre Direito Financeiro, mas esclarece, nos parágrs. 1º e 2º, que, nesse campo, a União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, não excluindo a competência suplementar dos Estados-Membros. Também aos Municípios compete suplementar a legislação federal e estadual, assim como instituir e arrecadar tributos, aplicar suas rendas e prestar contas (art. 30). Portanto o art. 163 não estanca a competência de Estados-Membros e Municípios para legislar sobre finanças públicas, dívida pública, operações de crédito, emissão e resgate da dívida pública, orçamentos, controle e fiscalização da execução financeira. Ao contrário, cada um desses entes políticos, mediante lei ordinária, aprova seus orçamentos, operações de crédito e empréstimos públicos. No citado art. 163, a Constituição apenas prevê a necessidade de a União editar normas gerais, por meio de lei complementar, para disciplinar princípios básicos a serem observados pelas leis ordinárias, editadas, nessa matéria, pela União, Estados-Membros e Municípios. Dentro dos limites constitucionais, que lhes são impostos, de respeito à diferenciação e às autonomias locais e regionais, as normas gerais padronizam parcialmente as ordens jurídicas que convivem no Estado brasileiro, sem dúvida acentuando o federalismo integrativo.

#### **4. DOS ORÇAMENTOS COMO ATOS DE CONTROLE, PLANIFICAÇÃO E PLANEJAMENTO (ART. 165 A 169)**

O Direito Financeiro orçamentário é informado por princípios constitucionais estruturais e obrigatórios para os três entes políticos

da Federação. Eles não são apenas pertinentes aos orçamentos federais, mas devem ser observados pelos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, ao regularem a mesma matéria, nas constituições estaduais e leis orgânicas, assim como nas leis ordinárias que editarem. Tais princípios, que sejam inerentes a toda a atividade administrativa em um Estado de Direito, não sendo específicos da matéria orçamentária como o da legalidade, quer sejam próprios, como planejamento e programação, unidade, iniversidade, periodicidade, especificidade e exclusividade, cristalizam valores fundamentais, ínsitos às funções de controle e planejamento.

Historiadores do Direito noticiam que, já em 1091, na Península Ibérica, Afonso VI alude ao consentimento daqueles que iam pagar o tributo, assim como outros escritores situam, nas Cortes de Leão de 1188, as origens mais remotas do princípio do autoconsentimento em matéria de tributo.(22)

Na Inglaterra, é sabido que, na Carta de João Sem Terra de 1215, encontram-se primórdios do orçamento moderno como ato de controle político de um poder sobre o outro. A regra de que seria ilegal toda a cobrança de impostos sem o consentimento do parlamento repete-se no séc. XVII (Petition of Rights e Bill of Rights) separando-se a partir, de então, os gastos da coroa ou do príncipe, dos gastos da Nação. Pouco a pouco, do berço inglês, amadurece o orçamento em todo o continente europeu, como resultado da luta política entre o príncipe e o povo (ou seus representantes), até que, finalmente, logra o Poder Legislativo controlar também a despesa pública, integrando-a à receita em um só documento. A partir do séc. XIX dissemina-se a concepção de orçamento, como diploma legal periódico, que depende da autorização anual do Parlamento, em ato de controle político sobre o Executivo. (Aliás entre a regra jurídica e a política não há solução de continuidade).

Como todo fato que se dá no mundo fenomênico, o orçamento pode receber inumeráveis notas e predicados. Tem conotação sociológica, política, econômica, técnico-contábil, jurídica. Evidentemente, interessa-nos especificamente o ângulo jurídico, mas os mais fundamentais princípios constitucionais na matéria cristalizam valores

não menos relevantes. Assim, representam eles, ao mesmo tempo um ato político de auto-ordenação, segundo o qual o povo aprova o plano financeiro (arrecadação e gastos) previsto e proposto pelo governo, por determinado período. Esse o marco indelével com que nasceu o orçamento e que, ao longo dos tempos e ainda hoje mais do que antes, o caracteriza. Como lembra Aliomar Baleeiro, “a origem do orçamento não se prende a elucubrações de técnicos, nem à preocupação de racionalizar a máquina financeira. Uma penosa e multissecular cadeia de lutas políticas tornou a elaboração orçamentária indispensável ao equilíbrio dos interesses antagônicos em volta do poder” (23) A Constituição Federal de 1988 cuidou de reforçar os orçamentos como ato de controle do Poder Legislativo sobre o Executivo, repetindo clássicos princípios de elaboração orçamentária, como da unidade, universalidade e da legalidade. Ressalte-se que ficou restabelecida a faculdade de emendar do Poder Legislativo.

Dentro das metas do Estado Democrático de Direito, voltado para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a igualdade e a erradicação da pobreza, a Constituição de 1988 acentua também, ao lado da legalidade democrática, as funções orçamentárias de planificação e planejamento. O orçamento não é apenas ato de assentimento do Poder Legislativo para arrecadação e gastos, mas reflete a política econômica e social, tornando-se instrumento de planejamento e direção da economia do País. Há várias décadas, por essa razão, na Europa ou nas Américas, a técnica tradicional do orçamento, como mera alocação de recursos e sua destinação em listagem ordenada de receita a arrecadar e gastos a efetuar, perdeu sentido. Quando se aprova um plano de distribuição de recursos com vistas à satisfação de necessidades selecionadas para um exercício financeiro, aprovava-se a rigor um plano mais amplo de ciclos complementares. O orçamento é visto, no Estado intervencionista atual, como programa e plano de gastos, que implica “uma avaliação dos meios disponíveis de caráter conjuntural, subordina seus resultados a uma discriminação essencialmente política e econômica de repartição, que depende da vontade e dos critérios

governamentais que sejam maioria” (24). O que estava consagrado nos textos constitucionais anteriores, como a necessidade de planos econômicos, orçamentos plurianuais e anuais, foi mantido, ampliado e mais bem coordenado, a fim de se viabilizar o Estado intervencionista, planejador e democrático de direito. Houve adaptação e transformação de clássicos princípios orçamentários para servir às necessidades do Estado moderno nas crises e nos ciclos econômicos, mas, de modo algum, o controle político-jurídico é afastado.

É princípio geral, inscrito em todas as Constituições que o Parlamento autoriza gastos e arrecadação. A democracia não se realiza a não ser com a participação efetiva do povo, único senhor dos tributos a serem cobrados e das despesas a serem efetuadas. Independentemente da representatividade dos órgãos legislativos, a compreensão e o apoio popular a uma programa e plano de governo devem ser reais e estão na base do êxito da proposta de governo. Não é por outra razão, que planos econômicos fracassados se sucedem, quando autoritariamente impostos, ou quando nascem ocultos nos recintos parlamentares e por poucos são discutidos — se é que o são. A democratização das Finanças Públicas é de suma relevância. Abrange outrossim eficientes sistemas de controle da execução financeira e orçamentária, atribuindo a Constituição de 1988 legitimidade a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, para, na forma da lei, “denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (art. 74, IV, parágr. 2º).

#### 4.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS ORÇAMENTARIOS

Estabelecemos um quadro comparativo entre a Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, e a de 1988, para

que possamos realçar os princípios orçamentários, à luz do Estado Democrático de Direito.

## 1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DOS ORÇAMENTOS (CLAREZA E PUBLICIDADE), INICIATIVA E PROCEDIMENTO LEGISLATIVO

### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 60 — lei orçamentária anual — lei orçamentária plurianual

Art. 65

Art. 65, parágr. 1º — vedação de emendas pelo Poder Legislativo

### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165, I, II e III — lei orçamentária anual; lei de diretrizes orçamentárias; lei do plano plurianual

Art. 84, XXIII

Art. 166, parágrs. 2º, 3º, e 4º — Restabelecimento do poder de emendas do Legislativo

## 2. PLANEJAMENTO E PROGRAMAÇÃO DENTRO DE UM SISTEMA INTEGRADO (COMPATIBILIDADE E CONTINUIDADE)

### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 60 — Parágrafo único

Art. 62 — parágr. 3º.

### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165, parágr. 4º e 7º.

Art. 166, parágr. 3º, I.

Art. 166, parágr. 4º.

Art. 167, parágr. 1º.

Art. 169, Parágrafo único, I

### 3. PERIODICIDADE

#### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art.60

#### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165

Art. 35 — das Disposições Transitórias

### 4. EXCLUSIVIDADE

#### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 60

#### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165, parágr. 8º.

### 5. UNIVERSALIDADE (CONTABILIZAÇÃO PELO BRUTO E NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA)

#### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 62

Art.62, parágr. 2º.

#### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165, parágr. 5º.

Art. 167, IV

## 6. UNIDADE

### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 62

### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165, parágrafo. 5º, I, II, III

## 7. QUANTIFICAÇÃO E ESPECIFICAÇÃO DA DESPESA

### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 60

Art. 61, parágrafo. 1º, b, c, d

### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 167, I, II, III, V, VII, IX

## 8. PROIBIÇÃO DE ESTORNO

### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 61, parágrafo. 1º.

### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 167, VI, VIII

## 9. CONTROLE DAS ISENÇÕES, SUBSÍDIOS, ANISTIAS E BENEFÍCIOS

### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165, parágrafo. 6º.

## 10. REDUÇÃO DAS DESIGUALDADE INTER-REGIONAIS

### CONSTITUIÇÃO DE 1967-69

Art. 63

### CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 165, parágr. 7º.

#### 4.1.1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DOS ORÇAMENTOS (CLAREZA E PUBLICIDADE), INICIATIVA E PROCEDIMENTO LEGISLATIVO

Desde a Constituição do Império do Brasil (art. 172), repetiu-se o princípio da legalidade com relação ao orçamento. De lá para cá, somente cresceu o número de dispositivos reguladores da matéria.. (Constituição de 1891, arts. 34, parágr. 1º a., b., 2º, III; Constituição de 1934, art. 50, parágrs. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º; Constituição de 1937, arts. 67 e 72; Constituição de 1946, arts. 73 a 75; Constituição de 1967-69, arts. 60 a 72).

Como ato de controle político do Poder Legislativo sobre o Executivo, juridicamente, ensina Aliomar Baleeiro, o orçamento é uma lei mediante a qual o "Poder Legislativo autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as 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"(25).

Trata-se de lei una por pessoa política da Federação.

A partir da Constituição de 1967, foram mencionados o orçamento anual, assim como o plurianual de investimentos (art. 60). Mas a Constituição de 1988 prevê, em seu art. 165, três espécies distintas de documentos de cunho orçamentário, como o orçamento anual, as diretrizes orçamentárias e o plano plurianual. Cada um desses documentos tem natureza, duração e função específicas e peculiares, daí resultando três leis básicas também distintas para cada uma das

pessoas políticas, como a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios.

A Carta Magna inseriu, entre a lei orçamentária anual e a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, como novidade na prática financeira nacional. Aumentam, assim, as oportunidades de o Poder Legislativo controlar a gestão financeira e orçamentária. Por três vezes e não apenas por duas, como previa a Constituição anterior, é chamado o Poder Legislativo a autorizar, ordenar e controlar planos, projetos e programas de administração das Finanças Públicas. Com mais realismo, a Constituição intitula a Seção II do Capítulo II, "Dos Orçamentos" embora a lei orçamentária anual contenha orçamento, no sentido técnico-restrito, como veremos.

Com relação à iniciativa e procedimento legislativo, manteve-se o sistema anterior. A iniciativa para qualquer um dos projetos de lei, referentes aos documentos orçamentários será de competência do chefe do Poder Executivo, o qual apresentará proposta única (para cada documento) e não várias por Poder, órgão, função ou programa.

Não obstante, enquanto a Constituição de 1967-69 vedava as emendas opostas pelo Poder Legislativo, a Carta Magna em vigor, aperfeiçoando o regime republicano e democrático de discussão e co-deliberação, restaura a faculdade de opor emendas ao projeto de lei orçamentária anual, de diretrizes e de plano plurianual. Se a Constituição de 1946 conviveu com o poder de emendar do Parlamentar e se os abusos então ocorridos culminaram na sua abolição, a Constituição de 1988 torna, de novo, o Legislativo co-autor e co-partícipe do plano de governo. Não se limitará o órgão de maior representatividade popular a apenas rejeitar ou aprovar "in totum" o projeto originário do Executivo. As limitações que aí se impõem (art. 166, parágrs. 3º e 4º são justificáveis à luz dos princípios da compatibilidade, continuidade e programação.(26)

Sobre a vigência, o exercício financeiro, os prazos, a elaboração e a tramitação legislativa das leis orçamentárias, falará lei complementar de normas gerais. Por ora, a Constituição dispõe, no seu art. 35 das Disposições Transitórias, sobre a matéria. O projeto do

plano plurianual, para vigor por cinco exercícios financeiros, será encaminhado pelo Executivo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. A lei de diretrizes orçamentárias e a lei do orçamento anual, como é lógico, são aprovadas ano a ano. A lei de diretrizes destina-se a orientar a elaboração da lei orçamentária anual que haverá de reger o próximo exercício financeiro por isso, necessariamente, os prazos não coincidem. O projeto da lei de diretrizes será encaminhado pelo Executivo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. O projeto de lei orçamentária será apresentado até quatro meses antes do encerramento de cada exercício e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (art. 35, parágr. 2º, I, II, III DT).

Com o restabelecimento do poder de emendar fica obstaculizada a possibilidade de rejeição "in totum" do projeto do Poder Executivo. Com relação aos atrasos em sua apreciação ou se foi tardio o encaminhamento da proposta pelo Executivo, ou com relação às rejeições parciais, abrir-se-ão créditos especiais, à luz do art. 166, parágr. 8º.

O princípio da legalidade não é peculiar ou especial. Informa toda a atividade estatal. Daí que os seus corolários, de clareza e publicidade, nada têm de específico ou ínsito à matéria orçamentária. Ligam-se antes a imperativos democráticos que, a rigor, devem se aplicar a todas as leis. Mas a importância do orçamento (e dos demais documentos afins), como ato político de controle e de planejamento, mereceu tratamento constitucional próprio. A Carta Magna é pródiga em dispositivos reguladores do procedimento legislativo.

A Constituição "afasta, por absoluta incompatibilidade, a possibilidade da edição de medidas provisórias e de leis delegadas para disciplinar qualquer espécie de documentos de natureza orçamentária, inclusive créditos adicionais". A vedação das delegações está literalmente prevista no art. 68. Já o procedimento legislativo iniciado por meio de medidas provisórias, é incompatível com aquele próprio

das leis orçamentárias e dos créditos adicionais. De acordo com o art. 62, as medidas provisórias entram em vigor a partir da data de sua publicação, mesmo antes de serem apreciadas pelo legislativo e não suportam emendas, devendo ser aprovadas ou rejeitadas “in totum”. Ora a Constituição regula exaustivamente o poder de emendas do Legislativo em relação à lei orçamentária anual, à lei de diretrizes, à lei do plano plurianual e às leis de créditos adicionais, no art. 166. Por isso, a exceção para os créditos adicionais extraordinários foi expressa (art. 167. IX, parágr. 3º), mandando a Constituição que se submetam ao regime das medidas provisórias. Justificável exceção, pois tais créditos visam a autorizar despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

#### 4.1.2. PLANEJAMENTO E PROGRAMAÇÃO DENTRO DE UM SISTEMA INTEGRADO – COMPATIBILIDADE E CONTINUIDADE

A Constituição, em seu art. 165, dispõe sobre três documentos distintos: a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei do orçamento anual, intitulando a seção respectiva de “Dos Orçamentos”. Em sentido técnico restrito, nem a lei do plano plurianual, nem a lei de diretrizes são leis de orçamentos propriamente ditas, mas meros diplomas afins ou sobre orçamentos.

A filosofia liberal individualista restringiu as funções públicas ao mínimo indispensável. O Estado “gendarme” do séc. XVIII, abstencionista, reconheceu pouco mais do que a distribuição da justiça, a manutenção da ordem interna e a defesa externa como serviços de caráter público, a serem custeadas pelo Estado. As doutrinas socialistas, ao contrário, além dessas necessidades públicas mais prementes, propõem a publicização de todas as necessidades sociais e coletivas. Por essa razão, já se referiu o fenômeno da circulação das necessidades que, ao longo dos tempos, têm se transferido da esfera privada para a pública e vice-versa.(27) Em vão se tem tentado buscar a essência conceitual de necessidade pública,

predicar-lhe as notas rígidas e inafastáveis ou um significado inequívoco.

O que deve ser considerado de interesse público, a ser satisfeito pelo serviço público, depende de uma concepção ideológica do Estado, de uma concepção política que venha a atender aos reclamos e necessidades sociais, em determinado momento histórico.(28)

Deixando de lado os modelos opostos, capitalismo "versus" socialismo, basta considerar a evolução por que passou o Estado liberal do séc. XVIII até aquele intervencionalista ou neo-capitalista do séc. XX. Se a riqueza somente era gerada pelos particulares, se o otimismo providencial do "laissez-faire, laissez-passer" repelia a intromissão do Estado na economia, os serviços públicos deviam ser restritos nos Estados capitalistas dos sécs. XVIII e XIX, pois os atos de canalização dos recursos dos particulares para os cofres públicos, com que financiá-los, seriam atos "improdutivos" de consumo.(29)

Receita reduzida para gastos reduzidos, em ponto de equilíbrio, sem "deficit" ou "superavit", característico ponto das finanças clássicas, contrapõem-se aos vultosos orçamentos do séc. XX, do intervencionismo estatal, destinados não só a sustentar uma gama variada de serviços públicos (previdência social, higiene, saúde, educação, segurança, transporte, etc.), como regular o consumo, estimular o desenvolvimento prevenindo ou remediando as crises e os ciclos econômicos. Enfim, tributos, empréstimos, gastos estatais (investimentos de toda espécie) e emissões de curso forçado formam um todo complexo de atos estatais, que além de político-jurídicos, pois realizados por um ser essencialmente político-jurídico que é o Estado, são também econômico-financeiros que repercutem, conjuntural e estruturalmente, no quadro econômico-social e dele sofrem, igualmente, influências e condicionamentos.

A partir daí, os planos econômicos que se sucedem, experiências como as de Roosevelt, nos EUA, orçamentos cíclicos dos anos trinta da Suécia e da Noruega, teorizados pela doutrina de J.M. Keynes, logo mostraram a inadequação de um único orçamento anual, desvinculado de programas mais amplos, capazes de funcionar como alternativas estabilizadoras ou como atenuantes nas irregulari-

dades do crescimento. O que era esporádico se torna a prática da década de sessenta. Na Grã-Bretanha, um Livro Branco sobre a despesa pública é regularmente publicado desde 1969, geralmente por períodos quinquenais. A Itália adota a planificação econômica, inspirada na experiência francesa, desde 1966.

No Brasil, a experiência com o Plano Salte inaugurou a prática de previsões por períodos mais amplos, no início de forma eventual, até que a Constituição de 1967/69 tornou obrigatória a inclusão prévia das despesas de capital em orçamentos plurianuais de investimento. (Embora a lei de programa, a rigor, não se confunda com o orçamento de capital, como quer Aliomar Baleeiro.(30)

Planejamento é a fixação e seleção de objetivos e de meios adequados à sua consecução. Os planos econômicos (como dispõe o Ato Complementar nº 43/1969), são diretrizes gerais de desenvolvimento, definindo objetivos e políticas globais, setoriais e regionais. A lei do plano buscará o desenvolvimento nacional equilibrado, sendo determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (art. 174 da Constituição Federal). E o diploma legal de conteúdo mais amplo e abstrato do planejamento, pois traça metas englobando a economia como um todo. Não é por essa razão considerado documento de Direito Financeiro, mas sim de Direito Econômico, embora sua eficácia dependa, em grande parte, da lei orçamentária e de leis afins.

Mais específica, menos genérica é a lei do plano plurianual. Deve ser compatível com a lei do plano, restringindo-se, porém, ao planejamento da atividade financeira do Estado, no que tange às despesas de capital. E o primeiro instrumento, no setor público, de pormenorização da lei do plano, com vistas à sua execução. Não é o orçamento propriamente dito. Talvez por isso, a Constituição de 1988 alterou-lhe a designação para melhor, mencionando o "plano plurianual" ao invés de "orçamento plurianual de investimentos". O art. 165, parágr. 1º coloca como funções, que lhe são próprias estabelecer de forma regionalizada as diretrizes objetivas e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Não sendo lei de orçamento, o planejamento das despesas de capital (investimentos e inversões financeiras) deve indicar os recursos e financiamentos necessários, mas não autoriza a sua execução, nem tem nível operativo. A efetuação das despesas depende, ano a ano, de sua própria inclusão na lei do orçamento anual. Não é, pois, orçamento, daí a designação constitucional de plano, por seu caráter ainda mais amplo, de fixação de metas e diretrizes, pelo período de cinco anos (art. 35 DT). O plano plurianual liga-se, pois, ao Estado investidor, planejador porque, necessariamente, nele deverão estar contempladas as despesas de capital em cujo conceito incluem-se os investimentos (aplicações que se destinam a criar serviços públicos novos, enfim, novos bens econômicos, fazendo crescer o PIB), as inversões financeiras e as transferências de capital. (31) Pode também incluir, eventualmente, despesas (que seriam correntes) desde que decorrentes daquelas de capital, conforme art. 165, parágr. 5º da Constituição Federal.

Entretanto entre a lei do plano plurianual e a lei orçamentária anual, medeia a lei de diretrizes orçamentárias. Essa inovação, trazida pela Constituição de 1988, veio suprir deficiências do sistema de planejamento anterior, apontadas com insistência pelos administradores públicos. E que os então chamados orçamentos plurianuais de investimentos não se tornaram instrumento constante de consulta da administração pública “ou, pelo menos, durante a elaboração dos orçamentos-programas anuais... Os orçamentos plurianuais de investimentos permanecem como documentos tecnicamente bem elaborados, pelo menos no governo federal, mas sem uso prático e em muitíssimos municípios não chegam mesmo a ser preparados” (32) O hiato existente entre a lei do plano econômico e a lei do orçamento-programa anual, que deveria ser preenchido pela lei do orçamento plurianual de investimento persistia, não se sentindo as necessárias adaptações que lhe caberia introduzir.

Por essas razões, a Constituição de 1988 prevê a lei de diretrizes orçamentárias, a qual, assim como a lei do plano plurianual, não está em nível operativo. E, pois, uma lei de metas, de princípios, que tem, como função básica, adaptar a lei do plano plurianual (e a lei do plano

de desenvolvimento econômico) à lei orçamentária anual. Veio exatamente para melhor integrar, harmonizar e coordenar o planejamento das Finanças Públicas, preparando, ano a ano, a elaboração do próximo orçamento, quer do ponto de vista da despesa, quer do ponto de vista da receita. O art. 165, parágr. 2º estabelece que ela compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, 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". Mas o dispositivo não supõe de modo algum que a lei de diretrizes possa trazer, por si, alguma alteração nas leis tributárias. O que ela apenas faz é programar que leis próprias, leis específicas criem, regulem ou modifiquem os tributos já existentes. Apenas isso. Sendo lei de normas sobre como elaborar outras normas, que fixa objetivos, metas, rumos a seguir, a lei de diretrizes não autoriza arrecadação, não fixa ou autoriza gastos (muito menos poderá criá-los). A autorização efetiva dos gastos públicos, inclusive daqueles de capital depende da abertura dos créditos, constantes da lei orçamentária anual.

A lei orçamentária anual prevê e autoriza ao Poder Executivo, por um exercício financeiro, pormenorizadamente, as despesas públicas, assim como a arrecadação das receitas já previstas em lei própria.(33) Classifica clara, metódica e racionalmente receitas e despesas, abrindo créditos, numericamente quantificados. Há de englobar tanto o orçamento fiscal dos poderes da União, seus fundos e órgãos, como o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social, nos termos do art.165, parágr. 5º, I, II, III. Institui-se, então, um sistema integrado de planejamento-orçamento-programa, que se inicia pela lei do plano econômico, passa pela lei do plano plurianual, pela lei de diretrizes orçamentárias e se concretiza na lei do orçamento anual, a única dotada de operacionalidade e da qual se prestam contas. Difere do balanço porque o balanço é expressão de ato passivo de um gasto do Estado em

dado momento, como inventário e avaliação objetiva do patrimônio estatal, enquanto o orçamento implica previsão e “avaliação dos meios disponíveis de caráter conjuntural”. (34)

O princípio do sistema integrado de planejamento e programação assenta-se na continuidade e compatibilidade entre os distintos documentos legais citados. A Constituição Federal insiste nessa integração harmoniosa (art. 165, parágr. 7º), que possibilita o planejamento como formulação de objetivos e alternativas programadas até chegar à adoção do programa específico de trabalho adotado, dentro de uma “unidade de orientação política, numa hierarquização unitária dos objetivos a serem atingidos e na uniformidade de estrutura do sistema integrado”.(35)

O art. 165, parágr. 4º estabelece a necessária compatibilidade entre os planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e o plano plurianual. A Constituição somente admite emendas ao projeto de lei do orçamento anual que sejam compatíveis com a lei do plano plurianual e a lei de diretrizes, assim como veda a aprovação de emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias, que sejam incompatíveis com o plano plurianual (art. 166, parágr. 3º, I e parágr. 4º). Outrossim, proíbe ainda a efetuação de qualquer investimento cuja execução ultrapassar um exercício financeiro (mesmo autorizado na lei do orçamento anual), sem prévia inclusão na lei do plano plurianual, sob pena de crime de responsabilidade (art. 167, parágr. 1º).

O texto Constitucional anterior só continha dois dispositivos relativos ao tema (art. 60, parágr. único e 62, parágr. 3º). Objetivando realizar um sistema integrado de planejamento-programa, a Constituição de 1988 contém regras mais ricas e concretas para alcançar a interdependência e harmonia entre os planos e a lei do orçamento.

### 4.1.3. PERIODICIDADE

O orçamento e os planos são atos de previsão e programação de atividades futuras, supondo necessariamente a periodicidade.

O orçamento propriamente operativo é anual e a lei que o

consagra vale por um exercício financeiro o qual, até a presente data, no Brasil, coincide com o ano civil, indo de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Mas o art. 165, parágr. 9º, I, estabelece que cabe à lei complementar regular a matéria.

O orçamento anual tem sido praticado, no Brasil, desde a Constituição do Império, e tem merecido, dos Textos Magnos sucessivos, normatização cuidadosa pois dele se prestam contas. O controle rigoroso da execução fiel do orçamento anual não só em termos quantitativos, mas também em relação à economicidade, eficiência e efetividade (arts. 70 a 75), por meio de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, encerra o que se denomina de ciclo orçamentário anual.

O ciclo orçamentário anual (aprovação de lei orçamentária para vigor por um ano, execução e prestação anual de contas da execução ao Poder Legislativo e órgãos auxiliares) é prática disseminada na maioria dos países estrangeiros. Entretanto, nem sempre o exercício financeiro coincide com o ano civil, pois na Alemanha e na Grã-Bretanha é de 1º de abril a 31 de março e nos EUA, de 1º de julho a 30 de junho. A maior parte dos países da Comunidade Econômica Européia, não obstante, faz coincidir com o ano civil.

Lembra J. Molinier que a Grã-Bretanha, historicamente apontada como o berço das origens democráticas do orçamento, é o país que menos rigidez apresenta em relação aos princípios orçamentários, inenso que é o espírito prático e costumeiro de seu direito à sistematização. A regra da periodicidade anual ali é apenas parcialmente aplicada, pois parte das despesas do Estado é aprovada de forma definitiva pelo Parlamento até que uma outra lei em sentido contrário, não voltando à discussão ano a ano, como os serviços permanentes do "fundo Consolidado" (lista civil da casa real, serviço da dívida pública, etc.), num total de 250/o das despesas.

Também a lei de diretrizes é anual, pelo menos aprovada ano a ano, destinando-se a preparar a elaboração da lei do orçamento anual. A lei do plano plurianual destina-se a vigorar por um quinquênio (art. 35 DT), enquanto lei complementar de normas gerais não dispuser de forma distinta.

Considerados os diferentes documentos afins ao orçamento, verifica-se que a periodicidade pode ser mais ampla (como no caso da lei do plano plurianual) do que um exercício financeiro. Entretanto, a anualidade continua sendo o período básico e fundamental uma vez que quaisquer despesas (de investimento ou não), somente podem ser realizadas se aberto o crédito no orçamento anual, não sendo suficiente sua prévia inclusão na lei do plano plurianual. Aprova-se uma lei orçamentária, executa-se e dela se prestam contas, tudo em relação a um mesmo período financeiro de um ano.

#### 4.1.4. EXCLUSIVIDADE

Classico princípio constitucional brasileiro, pela primeira vez introduzido na Revisão de 1925-26, dispõe que a lei do orçamento anual somente pode conter orçamento, vale dizer, prever arrecadação e autorizar gastos. Tal como nos EUA, na Alemanha e em outros países, o princípio visa a coibir os abusos cometidos pelo Legislativo, o qual, aproveitando-se da celeridade na tramitação da lei orçamentária, costumava inserir matéria estranha, daí surgindo as "caudas orçamentárias" ou "rabilongos", estigmatizados por Rui Barbosa. (37)

E que o orçamento não pode "interpretar leis, nem as revigorar, nem as restringir, ou sequer as reconciliar ou esclarecer." Além disso, "são proibidas não só as proposições ou emendas que pertençam ao direito privado, como as que, de direito público, não se prendem à administração da receita e da despesas".(38)

A lei orçamentária (assim como a lei de diretrizes) não se cria receita. Nem regula tributo, nem o disciplina, nem o majora. Toda a exação tributária há de vir regulada em lei própria, estranha à lei orçamentária. Igualmente não pode, como regra geral, autorizar a contração de empréstimos públicos internos ou externos, nem emissões de curso forçado, fenômenos que também exigem apreciação específica, em diploma legal próprio. A receita dominial ou empresarial do Estado (industrial, financeira ou comercial) também é disciplinada por leis específicas, que a lei orçamentária não modifica.

Da mesma forma, a lei orçamentária não cria a maior parte da despesas. Só as fixa, em certo montante e em pormenor, autorizando a sua efetuação. Não pode criar cargos públicos, nem aumentar vencimentos de funcionários ou reduzi-los, pois, para isso, é mister a edição de norma administrativa própria e distinta. Em geral, não cria o grosso das obrigações do Estado, de natureza comercial, administrativa ou financeira, as quais nascem em decorrência da atuação de outras normas.

Pode-se falar em parte fixa da despesa, como o passivo do Estado, conforme leis anteriores específicas.(39) A parte fixa ou fundada da despesa pública não pode ser alterada, reduzida ou ampliada por ato orçamentário. Com propriedade, a Constituição de 1988 proíbe emendas ao projeto de lei orçamentária anual que anule despesas incidentes sobre doações para pessoal e seus encargos, assim como para o serviço da dívida (art. 166, parágr. 3º, II, a, b).

#### 4.1.4.1. EXCEÇÕES A EXCLUSIVIDADE

O art. 165, parágr. 8º, ao considerar o princípio da exclusividade, contempla como exceções de crédito, ainda que por antecipação da receita, nos termos da lei, exceções já constantes do Texto Magno anterior.

Créditos suplementares são espécies de créditos adicionais, os quais não constam dos créditos orçamentários, mas, por se referirem ao mesmo ano, a eles se somam. Durante o curso da execução do orçamento no exercício, constatando-se a necessidade de autorização para gasto novo ou de mero reforço das dotações de créditos já abertos na lei do orçamento, solicita-se ao Legislativo o crédito novo (especial) ou o reforço para a dotação insuficiente (crédito suplementar). O créditos adicionais necessariamente hão de vir em lei própria, estranha à lei orçamentária que já foi aprovada e está em curso de execução.

A exceção se dá para crédito suplementar. A rigor, seria necessária uma outra lei especial. Entretanto, a Constituição permite que a lei orçamentária mesma autorize o Executivo a abrir o crédito

suplementar (não o especial), independentemente de lei específica. Por mero ato administrativo abrir-se-á o crédito adicional, fugindo-se, assim, à exclusividade e à legalidade rígida.

Como regra geral, também os empréstimos públicos e as operações de créditos dependem de lei própria. Mas, a Constituição admite que a lei orçamentária autorize operações de crédito por antecipação da receita, sem a necessidade da edição de diploma legal especial.

#### 4.1.4.2. EFICACIA DA LEI ORÇAMENTARIA ANUAL

Não estando prevista no orçamento a arrecadação de determinado tributo, a ação dos agentes fiscais não ficará impedida. Uma vez extinto o princípio da autorização orçamentária, que a Constituição de 1946 elegera, basta que a lei instituidora ou majoradora do tributo entre em vigor antes do início do exercício financeiro seguinte, no qual se dará a cobrança. Com relação à receita tributária, assim como com relação à de outra natureza, a não inserção na lei orçamentária não impede a arrecadação. Pode-se dizer que a lei orçamentária é lei que não altera, modifica ou impede a atuação de outras leis criadoras de receita.

Entretanto, com relação à despesa, mesmo com relação à fixa ou fundada, que decorre de leis específicas anteriores, a lei orçamentária gera efeitos. Tais efeitos são restritos à atuação dos agentes administrativos os quais, em face da inexistência do crédito orçamentário, não podem efetuar o gasto dentro daquele exercício financeiro, enquanto não vier aprovado em lei, o crédito adicional. Nenhuma eficácia, entretanto, terá a não inserção da despesa em lei orçamentária, em relação à existência, validade, eficácia e aplicabilidade dessas outras leis anteriores. O que se dará é mero atraso no cumprimento dessas outras leis. "O fato de não haver saldo de verba que dê para que se paguem despesas, inclusive vencimentos, de modo nenhum causa nulidade da lei. Nem poderia alguém, no plano jurídico, sustentar que nulas fossem as leis que contaram com verbas que se esgotaram". "Se lei complementar diz que nenhuma despesa

será ordenada ou satisfeita sem que exista 'saldo de verba' ou 'crédito votado' pela Câmara, o Poder Executivo não pode ordenar que se pague sem que exista saldo de verba ou crédito votado. Quem vota a verba ou o crédito é o Poder Legislativo. O Poder Executivo, diante da falta de saldo, não pode ordenar que se pague, nem pode pagar: tem de pedir que se vote a verba ou o crédito".(40)

A desobediência à lei orçamentária gera crime de responsabilidade para o chefe do Executivo e leva ao "impeachment". Então, a lei do orçamento é lei (e não ato administrativo) mas, porque não modifica a esfera jurídica de terceiros (administrados), é classificada por muitos autores como lei meramente formal, sem conteúdo material.(41)

#### 4.1.4.3. EFICACIA DA LEI DO PLANO PLURIANUAL E DA LEI DE DIRETRIZES

Apesar de o art. 165, parágr. 8º restringir o princípio da exclusividade à lei orçamentária anual, também a lei do plano plurianual assim como a lei de diretrizes não geram efeitos com relação à existência, validade e eficácia de outras leis, de direito privado ou público, de cuja atuação surjam obrigações para o Estado, ou receitas ou emissões de curso forçado. Ambas são meros instrumentos de planejamento e programação, prevendo investimentos com base nos recursos disponíveis e outros que, em lei própria, se hão de criar (tributos, empréstimos, emissões de curso forçado).

Ao mesmo tempo, sendo apenas leis de metas e de objetivos, não têm a eficácia peculiar à lei de orçamento, qual seja, autorizar a efetivação do gasto, pois seus dispositivos não são operativos com relação à ação do agente, administrador público. Sua eficácia esgota-se, em regra, com a inclusão na lei de orçamentos de seus comandos, que é a que se executa e que se fiscaliza. A desobediência à lei orçamentária gera crime de responsabilidade. Daí que a mera previsão na lei do plano plurianual não basta. É necessário ainda, ano a ano, a inserção na lei de orçamento.

Entretanto, a Constituição de 1988 estabelece 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". A partir de então, pelo menos no que tange aos investimentos de duração continuada, as autorizações da lei orçamentária anual não são mais suficientes. A Carta Magna dotou as normas do plano plurianual de eficácia própria, pois embora a previsão, nelas contida, não autorize o gasto sem abertura, ano a ano, do crédito correspondente na lei orçamentária, hoje, também não basta a inclusão na lei anual de meios sem a prévia inserção no plano (art. 167, parágr. 1º). Regra análoga já existia no art. 62, parágr. 3º da Constituição de 1967, mas a pena de crime de responsabilidade só na Constituição de 1988 foi cominada.

#### **4.1.5. UNIVERSALIDADE (CONTABILIZAÇÃO PELO BRUTO E NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA)**

Confunde-se a universalidade com o princípio da unidade. Na verdade, são duas regras distintas, expressas sob aspectos diferentes. "De um lado a unidade do orçamento requer o estabelecimento de um ato orçamentário único; de outro, a universalidade requer a presença nesse ato, de todas as despesas e de todas as receitas".(42) Também Pontes de Miranda leciona que o princípio da universalidade ou da completude orçamentária, da "comprehensiveness", reza que o orçamento há de abranger todas as receitas e todas as despesas.(43)

Aperfeiçoou-se o princípio na Constituição de 1988. O art. 62 da Constituição de 1967-69 dispunha que da lei orçamentária da União constariam a receita e a despesa dos órgãos da administração indireta que recebessem subvenções ou transferência por conta do Tesouro, de forma global, para não lhes prejudicar a autonomia administrativa e financeira. Assim as autarquias, as sociedades de economia mista, as empresas públicas e as fundações tinham o seu orçamento aprovado por simples ato do Executivo. O gigantescorçamento da Previdência Social passava ao largo do Poder Legislativo e o endividamento das empresas paraestatais fugia a todo o controle legal.

De acordo com o art. 165, parágr. 5º da Constituição, fez-se mais eficaz o princípio da universalidade, porque a lei orçamentária anual compreende três orçamentos, a saber:

I — o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II — o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III — 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.

Ao se incorporarem à lei orçamentária os três orçamentos, mais rigidez e controle passam a garantir a sua execução, sem possibilidades de estorno, de transferência sem lei autorizativa, de recursos do orçamento fiscal ou da seguridade para cobrir “deficit” de empresas, fundações e fundos, como soía acontecer no País (art. 167, VIII). Aplicar-se-á, em consequência, toda uma série de regras e princípios próprios da lei orçamentária anual.

Corolários do princípio da universalidade são a contabilização e a não afetação da receita.

#### 4.1.5.1. A CONTABILIZAÇÃO PELO BRUTO

O princípio da universalidade leva à contabilização pelo bruto, ou seja, as receitas e as despesas devem ser inscritas no orçamento de modo separado, cada uma delas formando uma massa única e indistinta integral, sem qualquer compensação ou dedução. Devem constar pelo seu montante integral, tendo sido abandonada há muito tempo a prática da contabilização pelo líquido. Está implicitamente previsto na Constituição e tem como objetivo reforçar o controle parlamentar, permitindo o conhecimento do montante exato de cada operação.

#### 4.1.5.2. A NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA

O princípio da não afetação da receita, consagrado no art. 167, IV da Constituição de 1988 (correspondendo ao 62, parágr. 2º da Constituição de 1967), veda que se vincule a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Trata-se de regra complementar à contabilização pelo bruto e um dos aspectos da universalidade. As receitas devem formar uma massa distinta e única, cobrindo o conjunto das despesas. Somente assim será possível o planejamento. Se avultam as vinculações, ficando a receita comprometida por antecipação, ao Poder Legislativo cassar-se-á a faculdade de programar por meio da lei orçamentária.

Sendo expressão da universalidade, a não afetação da receita também reforça a legalidade, o controle parlamentar e a idéia de planejamento integrado.

#### 4.1.6. UNIDADE

A unidade e a universalidade são princípios complementares.

A unidade pode ser compreendida do ponto de vista material ou formal.

Do ponto de vista formal, significa que todos os encargos e recursos da mesma pessoa política devem figurar de forma global no mesmo documento legal. A unidade tende a dar ao orçamento do Estado um tratamento geral reunindo seus elementos em um único texto de lei. Ao invés de leis distintas por órgão, fundo ou Poder ou por espécie de receita ou despesas, o orçamento é submetido em conjunto, numa mesma oportunidade, à apreciação do Poder Legislativo, daí resultando um mesmo diploma legal.

Do ponto de vista material, implica que o conjunto das operações financeiras do Estado (todos os recursos e todos os gastos) sejam objeto das disposições orçamentárias, formando caixa única. A não afetação da receita (em geral apontada como princípio-corolário da universalidade) acentua a unidade material, pois não só as despesas e receitas devem estar reunidas no orçamento, como ali devem estar como massa global;

Ao ficarem integrados os distintos orçamentos (fiscal, da seguridade social e de investimento das estatais), como alerta José Afonso da Silva, torna-se possível o sistema integrado de planejamento-orçamento-programa, “realçando-se, em primeiro lugar, a necessidade de que os orçamentos de todos os órgãos do setor público se fundamentem em “uma única política orçamentária”, sejam “estruturados uniformemente” e se ajustem a um método único, relacionando-se com o princípio da programação”.(44)

A Grã-Bretanha e a Irlanda, segundo Joel Molinier, jamais praticaram a unidade, quer no sentido material, quer no formal. Parte das receitas e despesas não são discutidas ano a ano nas disposições orçamentárias. Além disso, as autorizações das despesas e das receitas são objeto de duas leis de finanças distintas, o “Appropriation Act” e o “Finance Act”.

Na Bélgica e nos Países-Baixos, as despesas são autorizadas por um número de leis igual aos departamentos ministeriais.(45)

#### 4.1.7. QUANTIFICAÇÃO E ESPECIFICAÇÃO DA DESPESAS

O princípio proíbe que os créditos sejam concedidos em branco, sem limites quantitativos, ao mesmo tempo veda que sejam uma soma global indiferenciada. Devem ser objeto de divisões e subdivisões em unidades relativamente reduzidas (por instituição e Poder, funções ou programas e categorias).

O art. 167, VII veda a concessão ou utilização de créditos ilimitados. Já o inciso V do mesmo artigo proíbe a abertura de crédito suplementar ou especial sem lei prévia.

Não é possível aprovar o orçamento, ou créditos adicionais ao orçamento (suplementares ou especiais), por meio de procedimento legislativo desencadeado por medidas provisórias. Como já comentamos retro, esse ato do Executivo tem eficácia imediata e não comporta emendas, o que se choca com o procedimento legislativo inerente ao orçamento e aos créditos adicionais (art. 166). O parágr. 3º do art. 167, excepcionalmente, subordina o crédito extraordinário às medidas provisórias. A exceção confirma a regra.

Assim, somente para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, pode-se abrir crédito extraordinário através de medidas provisórias.

#### **4.1.8. PROIBIÇÃO DE ESTORNO**

Da especialidade da despesa resulta a proibição de estorno, princípio que ganhou nova dimensão na Constituição de 1988.

O art. 167, VI veda, sem autorização legal, a transposição ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro. O item VIII proíbe a utilização, sem lei permissiva, de recursos do orçamento fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou “deficit” das empresas, fundações ou fundos.

Assim, ao dispositivo que veda o estorno ao mesmo orçamento (que já existia na Constituição de 1967, art. 61, parágr. 1º) a Constituição de 1988 acrescenta aquele que proíbe o remanejamento ou a transferência de recursos de um orçamento para outro.

#### **4.1.9. CONTROLE DAS ISENÇÕES, SUBSÍDIOS, ANISTIAS, BENEFÍCIOS DE CARATER FINANCEIRO, TRIBUTÁRIO OU CREDITÍCIO**

Norma de controle, pela primeira vez, consagrada em Constituição brasileira. O art. 165, parágr. 6º obriga a um demonstrativo regionalizado anual do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, remissões, anistias ... E que os benefícios fiscais e financeiros representam renúncia à receita ou ônus para o Estado. Em geral, atingem cidadãos, dotados de capacidade econômica, por isso que, não resultando em reais vantagens para a coletividade, significarão privilégios odiosos e injustificáveis.

#### **4.1.10. REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES INTER-REGIONAIS**

O art. 165, parágr. 7º da Constituição Federal dispõe que o orçamento fiscal e de investimento das empresas estatais, compatibili-

zados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. Não é princípio novo e corresponde ao art. 63 da Constituição de 1967-69. São os seguintes os comentários de Pontes de Miranda ao art. 63 da Constituição anterior: "Havia a regra jurídica do então art. 65, parágr. 6º, que em sua programaticidade censurável e em desacordo com o interesse nacional, apenas tentou justificar a supressão capciosa, por sugestões estrangeiras inconfessáveis, dos textos da Constituição de 1946, arts. 198 (seca do Nordeste) e 199 (plano de valorização econômica da Amazônia). Com a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, transferiu-se para o art. 63, o que se achava no art. 65, parágr. 6º. A Constituição de 1934, art. 177, destinava pelo menos quatro por cento da renda tributária para defesa contra os efeitos das secas nos Estados-Membros, situados no norte do Brasil. Desse percentual, três quartas partes seriam gastas em obras compreendidas no plano (art. 177, parágr. 1º, 1ª parte) e o restante seria depositado em caixa especial, a fim de socorrer às populações atingidas. Compreende-se que a Constituição de 1946, quando se volveu à democracia, cogitasse do assunto, em minúcias. O ano de 1937 fez o que 1964-1967 fez, porque as ditaduras eram formadas com os mesmos elementos e as mesmas ligações externas."(46)

A Constituição de 1988, de origem democrática, só aparentemente repete a norma do art. 63 da Constituição anterior, com a mesma extensão. Basta considerar que ficou criado um fundo especial, constituído de três por cento sobre o produto da arrecadação federal do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, destinado a investimentos nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, c). Além disso, o art. 40 das Disposições Transitórias mantém a Zona Franca de Manaus, com seus incentivos fiscais, por mais vinte e cinco anos. Agora, a consciência de um Estado Democrático de Direito, adotado nos primeiros artigos da Constituição de 1988, deverá levar o Congresso Nacional a opções políticas mais socializantes, especialmente no interesse dos economicamente mais fracos e de um desenvolvimento nacional harmonioso e integrado.

## 5. EM RESUMO

Examinamos a distribuição das receitas tributárias, as normas gerais sobre Finanças Públicas e os princípios constitucionais aplicáveis aos orçamentos, para evidenciar as relações entre esses temas e o Estado Democrático de Direito em que se constitui a República Federativa do Brasil.

O conceito jurídico de Estado Democrático de Direito, extraído da Constituição de 1988, não é um conceito meramente formal e oco. É noção de sistema, que acentua clássicas instituições governamentais como a separação de poderes, que protege os direitos e as garantias individuais e a segurança jurídica, que se erige sob o império da legalidade. Entretanto, nele, a lei deve perseguir a legitimidade, a efetividade, enfim a real participação da sociedade nos mecanismos de decisão. Não pode ser o instrumento da manutenção de privilégios de qualquer natureza (políticos, sociais e econômicos), mas perseguir a liberdade, a igualdade concreta e o desenvolvimento dentro dos rumos da justiça social.

A adoção de um Estado Democrático de Direito, assim concebido, trouxe evidentes alterações e inovações, que deverão trazer reflexos na prática constitucional brasileira, a saber:

— o reforço do princípio da legalidade, da irretroatividade, dos direitos e garantias individuais, tanto em matéria de Direito Tributário, como de Direito Financeiro. Realçando apenas a questão orçamentária que é o tema de que tratamos, convém destacar que ficou restabelecida a faculdade de emendar do Poder Legislativo e regulado exaustivamente o procedimento legislativo. Com relação aos orçamentos, não são cabíveis as leis delegadas, por expressa vedação do art. 68, nem tampouco as medidas provisórias. O procedimento deve ser adequado à ampla discussão, à co-deliberação e colaboração do Poder Legislativo. As medidas provisórias não são instrumento idôneo à veiculação da matéria orçamentária e sua utilização pelo Executivo representará ato de usurpação das prerrogativas do legislativo, restabelecidas na Constituição;

— o princípio da separação dos poderes ganha novo ponto de equilíbrio, dessa vez, com fortalecimento do Poder Judiciário e Legislativo, os quais dispõem sobre sua própria organização, funcionamento, polícia, cargos, empregos e respectiva remuneração (arts. 51, IV; 52, XIII; 96, II, b). Em especial, ao Poder Judiciário fica assegurada autonomia administrativa e financeira, elaborando os tribunais suas próprias propostas orçamentárias, nos limites da lei de diretrizes (art. 99);

— o aperfeiçoamento dos mecanismos de fiscalização da execução da lei orçamentária leva ao fortalecimento do Congresso Nacional, o que se manifesta desde a sua participação direta na composição do Tribunal de Contas da União, até no dever de julgar contas, apreciando-as quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos atos praticados;

— a lei orçamentária e a fiscalização de sua execução não perderam suas características clássicas, de controle político do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo. Ao contrário, foram elas fortalecidas, com o aprimoramento de princípios orçamentários como unidade, universalidade, especialização de despesa e proibição de estorno;

— mas, ao lado dessas normas de controle, outras asseguram a racionalização da administração, a otimização dos gastos públicos e o sistema integrado de planejamento-programação. Almejam elas a eficiência no setor público financeiro, voltado para o desenvolvimento nacional e regional, harmônico, justo, solidário;

— obrigando à abolição de privilégios de qualquer natureza, postulando a uniformidade de tratamento para todos, sem quaisquer distinções, a Constituição obriga ao demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e as despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões e outros benefícios fiscais, creditícios ou financeiros (art. 165, parágr. 6º), assim como à fiscalização, por parte do Congresso Nacional, das subvenções e renúncia de receitas (art. 70). A evolução qualitativa da democracia passa necessariamente pela erradicação daquilo que Pontes de Miranda chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias. No campo financeiro, as

receitas públicas não podem ser renunciadas, nem pode haver ônus para o Estado nas subvenções, se tais incentivos e benefícios não revertem em favor dos interesses superiores da coletividade. Se assim não for, eternizam-se as desigualdades e os privilégios contemplativos de uma elite econômico-política;

— a participação nos rendimentos da produção de forma mais justa, menos desigual, a busca da justiça social e da eliminação da miséria levam, no campo dos orçamentos, a opções políticas mais socializantes, visando ao desenvolvimento nacional harmônico e integrado. Esse o sentido do art. 165, parágr. 7º;

— o Estado Democrático de Direito também transforma o Federalismo, consagra novo equilíbrio financeiro e político entre a União, Estados-Membros e Municípios. Desconcentra-se, em parte, a renda tributária, quer pelo aumento do rol dos tributos de competência estadual e municipal, quer pela distribuição da receita no produto arrecadado (art. 145 a 162);

— o federalismo cooperativo, marcado pela planificação econômica e financeira, redistribui a receita tributária entre Estados-Membros e Municípios, sem esquecer os pontos de estrangulamento do desenvolvimento e a busca da redução das grandes desigualdades entre grupos e regiões (art. 157 a 162).

## N O T A S

(1) Cf. "Democracia, Liberdade e Igualdade (Os Três Caminhos)", 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 140-146.

(2) Cf. op. cit. p. 149.

(3) Cf. DANTAS, Ivo. Conteúdo Político do Liberalismo. "Revista Brasileira de Estudos Políticos". Belo Horizonte, Separata nº 46, 1978, p. 36.

(4) Cf. "Princípios de Direito Constitucional Geral". Trad. Maria Helena Diniz, ed. RT, 1977, p. 160.

- (5) Cf. BURDEAU, G. "Droit Constitutionnel et Institutions Politiques". 15ème. Paris: Librairie G. de Droit et de Jurisprudence, 1972, p. 199.
- (6) Cf. op. cit. p. 152-153.
- (7) Cf. op. cit. p. 200.
- (8) Cf. "Sozialstaat und Besteuerung-Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften". 2a. Bonn, CH. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1981, p. 1229.
- (9) V. BORGES, Souto Maior. "Obrigação Tributária". Uma Introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984; também VERDU, Lucas. "La Lucha por el Estado de Derecho", Bolonha: Publicaciones del R. Colegio de Espanã, 1975.
- (10) Cf. op. cit. p. 149.
- (11) Cf. "Curso de Direito Constitucional Positivo". 5. ed. São Paulo: 1989, p. 105.
- (12) V. HORTA, Raul Machado. "A Autonomia do Estado-Membro no Direito Constitucional Brasileiro" Belo Horizonte, 1964, p. 267 e ss.
- (13) Cf. "Teoria General del Derecho y del Estado". Trad. Eduardo Garcia Maynez, 2. ed., México. Imprenta Universitaria, 1958, p. 268.
- (14) Cf. "Teoria Geral do Federalismo". Belo Horizonte. FUMARC/UCMG, 1982, p. 239.
- (15) Cf. op. cit. p. 608-609.
- (16) Expressão de José Afonso da Silva, op. cit. p. 608.
- (17) V. "Normas Gerais de Direito Financeiro". Finanças em Debate I — Edic. Financeiras S/A. Rio de Janeiro.

- (18) V. ATALIBA, Geraldo. "O Direito Tributário e a Autonomia dos Estados-Membros e Municípios. "Revista de Direito Público", São Paulo, RT, 20:56; BORGES, Souto Maior. "Lei Complementar Tributária". São Paulo. Ed. RT, 1975; CARVALHO, Paulo de Barros. "Curso de Direito Tributário". São Paulo, Saraiva. 1985.
- (19) Cf. "As Normas Gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário, sua Natureza e Função". Belo Horizonte, inédito.
- (20) Cf. LARA, J. de Mesquita, op. cit. p. 5.
- (21) Cf. op. cit. p. 54.
- (22) V. BUJANDA, Sáinz. "Hacienda y Derecho". I — Madrid. Inst. Estudios Políticos, 1955, p. 194
- (23) Cf. "Uma Introdução à Ciência das Finanças". 13. ed. Rio de Janeiro, 1981, p. 388
- (24) Cf. AHUMADA, G. "Tratado de Finanzas Públicas". I. 4. ed. Buenos Aires, Plus Ultra, 1969, p. 376
- (25) Cf. op. cit. p. 387
- (26) V. item 4.1.2.infrã
- (27) V. AHUMADA, G. op. cit. p. 44, 45
- (28) V. JEZE, Gaston. "Principios Generales del Derecho Administrativo". trad. argentina, 1949, vol. III, p. 18, 19
- (29) Os cientistas das Finanças Públicas imputam à escola clássica inglesa (A. Smith., Ricardo, MacCulloch ou S. Mill) esse modo de encarar o fenômeno. Cf. FONROUGE, G. "Derecho Financeiro, I". Buenos Aires, Depalma, 1973, p. 3
- (30) Cf. op. cit. p. 407
- (31) V. lei 4320/64 e AC nº 43/69
- (32) V. MACHADO, J. T. O Orçamento Plurianual de Investimento. "Revista Forense" 271, 330-336, ago/set, 1980, p. 331

- (33) V STORM, René. "Le Budget". 7. Paris, L. Félix-Alcan, 1912, p.4; V. Baleeiro, A. op. cit. p. 387
- (34) Cf. AHUMADA, G. op. cit. p. 376
- (35) Cf. SILVA, José A. op. cit. p. 619
- (36) Cf. "Les Systèmes Budgetaires Européens. Notes et Etudes Documentaires", nºs 4184-4185, 30 avr. 1975, p.15
- (37) Mas esses países não consagram, em sua Constituição, o princípio da exclusividade
- (38) V. MIRANDA, Pontes. "Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969, 2. ed., São Paulo: Ed. RT, 1970, p. 200
- (39) Cf. MIRANDA, Pontes. op. cit. loc. cit.
- (40) Cf. MIRANDA, Pontes. op. cit. p. 213
- (41) Cf. AHUMADA, G. op. cit. p. 381; BALEEIRO, A. op. cit. p. 415; MIRANDA, Pontes. op. cit. p. 200: Hector VILLEGAS afirma que a lei de meios "na Argentina como no Brasil, é meramente formal". V. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". 2. ed. Buenos Aires, Depalma, 1975, p. 625
- (42) Cf. Louis Trotabas et J.M.COTTERET. "Finances Publiques". Paris, Dalloz, 1975, p. 112
- (43) Cf. op. cit. p. 198
- (44) Cf. op. cit. p. 619
- (45) Cf. op. cit. p. 22-23
- (46) Cf. MIRANDA, Pontes, op. cit. p. 208

\* \* \*