

Universidade Gama Filho

Regina Maria Fontoura de Oliveira

**A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO
BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO PARA A FIXAÇÃO DE
LIMITES À ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO**

Curitiba – Paraná

2008

Regina Maria Fontoura de Oliveira

**A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO
BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO PARA A FIXAÇÃO DE
LIMITES À ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO**

Regina Maria Fontoura de Oliveira

**A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO
COMO INSTRUMENTO PARA A FIXAÇÃO DE LIMITES À ATIVIDADE
TRIBUTÁRIA DO ESTADO**

**Monografia apresentada à Universidade
Gama Filho como requisito parcial para
obtenção do título de Especialista em
Administração Pública – Finanças e
Orçamento Público.**

Orientador: Prof. José Alceu de Oliveira Filho

Curitiba – Paraná

2008

Regina Maria Fontoura de Oliveira

**A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO
COMO INSTRUMENTO PARA A FIXAÇÃO DE LIMITES À ATIVIDADE
TRIBUTÁRIA DO ESTADO**

A presente Monografia foi julgada e aprovada para a obtenção do título de Especialista em Administração Pública – Finanças e Orçamento Público da Universidade Gama Filho.

Orientador: Prof. José Alceu de Oliveira Filho

Prof.

Prof.

Curitiba – Paraná

2008

Resumo

O Estado não deixa de ser uma grande associação que se destina à realização do bem comum. Para o cumprimento desse mister, explora seus próprios bens, auferindo receitas próprias, que nem sempre são suficientes para cobrir as despesas para o atendimento do interesse público, razão pela qual depende também do patrimônio privado e, dessa forma, institui tributos. Ocorre que a instituição dos tributos precisa ter um limite que não viole o direito à propriedade que a todos os cidadãos também é assegurado pela Constituição. Um dos princípios da atividade arrecadadora do Estado consiste na proibição do confisco. Nesse ponto, o sistema orçamentário brasileiro, composto pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pelo Plano Plurianual, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei Orçamentária Anual servem para estabelecer parâmetros limitativos à atividade arrecadadora do Estado, eis que por meio de referido sistema é possível ter-se um balizamento acerca dos valores financeiros necessários ao atendimento dos interesses do povo, perspectiva que não costuma ser avaliada no estudo da ciência das finanças públicas.

Palavras-chave: Estado. Tributos. Sistema. Orçamento. Atividade arrecadadora. Limites.

Abstract

The State is rather like a great association whose aim is to achieve the well fare. In order to do that, it explores its own resources, which is not always enough to cover the expenses of attending public interest. That is why it also depends on private assets, hence the institution of taxes. It so happens that the institution of taxes must not violate the right to property that is granted to all citizens by the Constitution. One of the principles of the tax collecting activity of the State is the prohibition of confiscation.

The Brazilian Budget System, comprised of the Fiscal Responsibility Law, the Long-Term Plan, the Budget Guidelines Law and the Annual Budget law establishes limiting parameters to the tax collecting activity of the State by creating a set of guidelines for the amount of funds necessary to cater to the interest of the people, an angle which is usually overlooked in the study of the science of public finances.

Key words: State. Taxes. System. Budget. Tax collecting activity. Limits.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO	09
CAPÍTULO 2 - A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO	11
2.1. O ESTADO COMO ORGANIZAÇÃO EM BUSCA DO BEM COMUM.....	11
2.2. RECEITAS PÚBLICAS.....	14
2.3. A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS E SEUS PRINCÍPIOS.....	16
2.3.1. ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	18
2.3.2. ANTERIORIDADE	20
2.3.3. IRRETROATIVIDADE	22
2.3.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
2.3.5. NÃO CONFISCO.....	24
CAPÍTULO 3 - DO ORÇAMENTO	26
3.1. ORIGEM E DEFINIÇÃO DO ORÇAMENTO	26
3.2. ASPECTOS DO ORÇAMENTO	29
3.2.1. Aspecto Jurídico.....	29
3.2.2. Aspecto Político.....	30
3.2.3. Aspecto Econômico.....	31
3.2.4. Aspecto Técnico-contábil	31
3.3. PRINCÍPIOS DO ORÇAMENTO	32
3.3.1. Anualidade	32
3.3.2. Unidade.....	33
3.3.3. Universalidade.....	34
3.3.4. Legalidade.....	36
3.3.5. Exclusividade	36
3.3.6. Equilíbrio	37
CAPÍTULO 4 - DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO	39
4.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS	39
4.2. DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	41
4.3. DO PLANO PLURIANUAL	42
4.4. A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL.....	45

4.4.1. Dos Créditos Suplementares.....	47
4.5. A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	47
CAPÍTULO 5 - ANÁLISE CRÍTICA E DISCUSSÃO ACERCA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO DE FIXAÇÃO DE LIMITES PARA A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO.....	50
CAPÍTULO 6 - CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS.....	60

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo geral a pesquisa e a abordagem acerca do funcionamento do sistema orçamentário brasileiro como parâmetro para a limitação da atividade arrecadadora do Estado, na medida em que demonstra quantitativamente os gastos públicos em relação a uma parcela da manutenção de serviços básicos e essenciais, e, também, na medida em que referido sistema se relaciona com o sistema tributário nacional.

Até que ponto pode-se afirmar que o sistema orçamentário brasileiro pode ser empregado, também, como parâmetro para a fixação de limites à atividade arrecadadora estatal?

Com o intuito de responder à questão acima proposta, impõe-se analisar em que consiste a atividade arrecadadora do Estado. Neste ponto, é indispensável apresentar uma breve definição do que seja o Estado, bem como das razões pelas quais ele – Estado – institui e exige dos cidadãos o pagamento dos tributos.

Para tanto, é necessário abordar a organização estatal e a sua submissão a um conjunto de normas, dentre as quais, destacam-se os princípios, que estabelecem de logo alguns limites à atividade de arrecadação estatal. Dentre referidos princípios, alguns mereceram estudo, por se vincularem ao tema ora proposto, destacando-se os seguintes: a estrita legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, a capacidade contributiva e a proibição do confisco.

Por essa razão, o capítulo 1 tratará das questões até aqui referidas.

O princípio da proibição do confisco, como se verá no capítulo 5, relaciona-se com a noção do orçamento. É que o orçamento, como um programa de trabalho organizado e dependente de aprovação do Poder Legislativo, que representa o povo, fixa os valores de que o Estado depende para cobrir uma parcela de suas despesas. Eis aí a razão pela qual a respeito dele se fará breve estudo no capítulo 2, abordando sua origem, definição, aspectos e princípios.

Com o encerramento dos primeiros capítulos, passar-se-á a tratar do sistema orçamentário brasileiro. Far-se-á uma exposição acerca do que se deve compreender por sistema e a partir de referida exposição, seguir-se-á o estudo do Plano Plurianual, da lei orçamentária anual e da lei de diretrizes orçamentárias.

Além do objetivo geral apresentado no início desta introdução, acrescentam-se, ainda, os objetivos específicos, dentre os quais incluem-se: a) apresentação de conceitos essenciais da atividade financeira do Estado, como receita, tratando dos empréstimos e tributos; b) estudo acerca do surgimento do orçamento, seus princípios e natureza como aspecto político, jurídico, econômico e contábil; e, c) apresentação dos instrumentos do sistema orçamentário brasileiro, que incluem o Plano Plurianual; a Lei Orçamentária Anual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, relacionando referidos instrumentos com os institutos do sistema tributário nacional.

Pode-se afirmar que o orçamento funciona como instrumento para o planejamento, a execução orçamentária e financeira, bem como para o controle e a organização dos gastos públicos. Certo é também afirmá-lo como instrumento para a fixação de parâmetros para a definição de limites à atuação estatal no que tange à instituição de tributos.

Com efeito. Ver-se-á no desenvolvimento do trabalho que a propriedade privada é assegurada no regime constitucional brasileiro, ao mesmo tempo em que vigora a proibição de confiscação de bens, o que exige restrição à atuação estatal quanto à sobredita instituição de tributos. Eis as razões para a escolha do tema.

Apresentados de maneira breve os assuntos que serão desenvolvidos no trabalho, impõe-se informar que, no capítulo 5, serão feitas as conexões entre os temas abordados no desenvolvimento do trabalho visando à comprovação da utilidade do orçamento como instrumento capaz de servir como parâmetro para a fixação de limites ao Estado na criação de encargos sobre a propriedade do cidadão.

Espera-se que este trabalho alcance o objetivo de demonstrar que muito mais do que um instrumento de planejamento, execução e controle dos gastos públicos, o orçamento pode ser também empregado como parâmetro para a fixação de limites à atividade arrecadadora estatal.

CAPÍTULO 2 – A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

2.1. O ESTADO COMO ORGANIZAÇÃO EM BUSCA DO BEM COMUM

O Estado consiste numa organização política, composta por um povo, que habita num dado território e que tem um governo dotado de soberania, destinado à realização de determinados fins. Essa breve definição identifica os elementos básicos do Estado: a) o povo; b) o território; c) governo soberano e d) os fins colimados por ele. Na lição de José Afonso da Silva (1998):

Estado é, [...], uma *ordenação* que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território, na qual a palavra *ordenação* expressa a idéia de poder soberano, institucionalizado. O Estado, como se nota, constitui-se de quatro elementos essenciais: um poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades. E a constituição [...] é o conjunto de normas que organizam esses elementos constitutivos do Estado: povo, território, poder e fins.

A definição acima destaca a palavra ordenação, considerando-a como a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada sociedade.

Entretanto, a visão de Alexandre Gropalli deixa de concentrar a atenção na ordenação e destaca os fins colimados pelo Estado, considerando que a realização do bem comum se caracteriza como o elemento que norteia a construção da ordenação.

Em outras palavras, o ordenamento jurídico, incluindo a Constituição, é elaborado de tal modo que seja possível o estabelecimento de uma organização econômica, política, social e cultural, visando à realização do bem comum.

Vislumbra-se daí a existência de dois paradigmas: o de José Afonso da Silva, que enfoca o ordenamento, enquanto conjunto de normas e o de Gropalli que focaliza com maior preponderância os fins colimados pelo Estado, como elemento norteador para a elaboração do ordenamento, considerando-se que é diante da necessidade de atendimento às necessidades básicas e comuns do povo que se elabora uma ordenação, especificamente criada para permitir a existência de uma sociedade harmoniosa, que tenha condições de desenvolvimento e perpetuação.

Celso Ribeiro Bastos (BASTOS, 1996) afirma que “o Estado não deixa de ser uma grande associação, [...] que existe para o atingimento de certos fins que dizem respeito aos interesses da própria coletividade”, convergindo com a noção de Gropalli, que prestigia os fins em relação ao ordenamento, que depende dos primeiros para o seu surgimento.

Frise-se que o Estado brasileiro adotou a República, que na lição de Roque Antônio Carrazza (2004, p. 49), corresponde a um tipo de governo, “[...] fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.

Eis a dicção do *caput* do art. 1º, da Constituição Federal: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos: [...]”.

O tipo de governo republicano, adotado pelo dispositivo supra citado, indica que todos são “donos da coisa pública”, razão pela qual não se admite, a exemplo do que ocorre na monarquia, a perpetuação do poder ao longo das gerações de uma família, exigindo-se, por esse motivo, a adoção de um sistema eleitoral, que contemple regras para a eleição daqueles que exercem os poderes do Estado, de tal maneira que se assegure a todos a igualdade de participação e atuação na gestão da coisa pública.

O modelo republicano de governo impõe a igualdade, de conformidade com a seguinte lição:

Numa verdadeira República não pode haver distinções entre nobres e plebeus, entre grandes e pequenos, entre poderosos e humildes. É que [...] nela não existem classes dominantes, nem classes dominadas. Assim, os títulos nobiliárquicos desaparecem e, com eles, os tribunais de exceção. Todos são *cidadãos*; não súditos.

De fato, a noção de República não se coaduna com os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, nem, muito menos, aceita a diversidade de leis aplicáveis a casos substancialmente iguais, as jurisdições especiais, as isenções de tributos comuns, que beneficiem grupos sociais ou indivíduos, sem aquela correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida [...] e a desigualdade de tratamento em função dela conferida' [...].

Aceitando que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, a República impõe o *princípio da igualdade*, como fulcro da organização política. E o princípio

da igualdade, como é pacífico, tem um conteúdo prevalentemente negativo: a abolição e o afastamento dos privilégios. [...] Portanto, numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais (CARRAZZA, 2004, p. 49).

Num contexto social republicano, o Estado busca atingir o bem comum, os interesses da coletividade, como se ia afirmando anteriormente.

Dessa forma, para o desenvolvimento de seus objetivos, o Estado depende de receitas, que consistem em recursos financeiros, com os quais pode custear as despesas destinadas à realização dos fins por ele definidos.

O importante é reconhecer-se que o funcionamento do Estado conduz, necessariamente, à existência de uma atividade financeira consistente na obtenção de recursos, na sua gestão e, ao final, na sua aplicação. É uma atividade sem dúvida, importante porque torna possível a existência das demais. Sabe-se que são hoje muitos os fins colimados pelo Estado: manutenção da ordem interna, asseguramento da defesa contra eventual inimigo externo, aplicação do Direito aos casos controvertidos (distribuição da justiça), feita das leis que regerão a comunidade, prestação de serviços públicos, construção de estradas, fiscalização de muitas atividades particulares, e até mesmo no campo social e econômico a presença do Estado faz-se sentir de forma acentuada (BASTOS, 1996, p. 2).

A atividade financeira do Estado consiste na obtenção e arrecadação dos recursos financeiros, na custódia dos recursos em instituições bancárias sob sua guarda e responsabilidade para empregá-los na satisfação de obrigações financeiras, decorrentes dos gastos públicos, que na lição de Afonso Gomes Aguiar (2004, p. 24): “[...] são concretizadas em benefício geral da coletividade, na persecução das finalidades estatais, [...] desenvolvidas através dos órgãos da Administração Pública direta e indireta, das três esferas governamentais, ou seja, da União, dos Estados e dos Municípios, segundo as autorizações legais escritas”.

Para a obtenção dos recursos destinados à realização do bem comum, o Estado utiliza mecanismos decorrentes da lei, que autorizam a prática de atos coercitivos para cobrança de tributos, que são repassados para os diversos órgãos estatais segundo regras próprias, dentre as quais, as regras de orçamento, que serão estudadas no capítulo 3 deste trabalho.

2.2. RECEITAS PÚBLICAS

Para a realização do bem comum, fim colimado pelo Estado, e que se amplia de acordo com o crescimento das necessidades de atendimento, o Estado obtém recursos de duas formas: a) por meio de empréstimos; b) por meio de receitas, que podem ser originárias ou derivadas.

Ambas são denominadas ingressos públicos e se destinam à composição dos cofres da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A diferença entre os empréstimos e as receitas reside no fato de que estas não precisam ser restituídas.

Na lição de Cláudio Borba, as receitas originárias “são aquelas obtidas através da exploração do próprio patrimônio da administração, por meio da venda de bens ou serviços” (BORBA, 2002, p. 5), enquanto que as receitas derivadas correspondem àquelas em que “o Estado aciona a sua condição de soberania, exigindo-as de forma compulsória, explorando financeiramente bens pertencentes ao patrimônio dos particulares” (*ibid.*, p. 6).

Note que a distinção entre as receitas públicas originárias e as receitas públicas derivadas consiste no acionamento da soberania estatal.

As receitas públicas originárias são adquiridas pelo Estado, por meio de exploração de seu patrimônio. Há hipóteses em que o Estado pode explorar a atividade econômica e quando o faz, fá-lo em razão de imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, conforme dispõe o *caput* do art. 173, da Constituição da República.

Quando o Estado exerce atividade econômica e explora seus próprios bens para a obtenção de receitas, fica destituído de privilégios, conforme dispõe o art. 173, §2º, da Constituição: “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

A Constituição Federal estabelece no art. 20 quais são os bens da União, e no art. 26, são estabelecidos os bens dos Estados-membros.

Ademais, o art. 99 do Código Civil em vigor amplia a noção de patrimônio público:

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

O art. 103 do Código Civil, por sua vez, apresenta o conceito embrionário de receita originária ao permitir que o patrimônio público seja remunerado, ao afirmar que: “O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.”

Portanto, quando o Estado explora os seus bens para a obtenção de receitas, não emprega o seu poder soberano, configurando-se as receitas originárias, assim denominadas pelo fato de advirem da exploração dos próprios bens do Estado. Afonso Aguiar Gomes define receitas originárias como:

[...] aquelas angariadas pelas pessoas jurídicas de direito público dentro de suas fontes de receitas, decorrentes da exploração do patrimônio público, isto é, de seus serviços e bens, tais como a exploração do fornecimento de água e esgoto; exploração de serviço de telefonia; exploração dos serviços dos correios e telégrafos; exploração de suas estradas de ferro; aluguéis de implementos agrícolas e outros; aluguéis de bens móveis e imóveis; vendas de remédios produzidos em seus laboratórios e outras. Na obtenção dessas receitas, não se utilizam os entes públicos do seu Poder de império ou Poder Impositivo, por isso se dizer que as Receitas Originárias são facultativas e contratuais, visto que esses serviços e bens são adquiridos espontaneamente pelos membros da comunidade (GOMES, 2004).

Quando o Estado cria regras para a arrecadação de receitas que compõem o patrimônio dos cidadãos, por meio da instituição de tributos, diz-se que tais receitas são derivadas.

Afonso Aguiar Gomes (2004) define as receitas derivadas como aquelas obtidas pelas entidades de direito público “[...] dentro de suas fontes de receitas, mas no uso do seu Poder de Império ou Poder Impositivo, retirando-as, coercitivamente, por força de lei, do patrimônio particular dos membros da

comunidade.” Dentre as receitas derivadas, destacam-se as receitas tributárias, que segundo Celso Ribeiro Bastos (1996, p. 45) “são as mais importantes no Estado Moderno”.

Lúcido Sousa Franco define as receitas tributárias como aquelas: “[...] que o Estado obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial que não tem por finalidade puni-los nem resulta de qualquer contrato com eles estabelecido, mas tem como fundamento assegurar a co-participação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos” (citado por BASTOS, 1996, p. 45).

2.3. A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS E SEUS PRINCÍPIOS

Já vimos no capítulo anterior que o Estado funciona como uma grande organização, que visa alcançar o bem comum. Seus elementos são: a) o povo; b) o território; c) o governo, dotado de soberania; e, d) os fins.

Para a realização de seus fins, o Estado depende de receitas para o atendimento das necessidades públicas, que adquire por meio da exploração de seus próprios bens (receitas originárias) e também por meio da intervenção no patrimônio privado, mediante a instituição de tributos (receitas derivadas).

No entanto, a arrecadação depende da instituição do tributo, que só pode ocorrer dentro dos limites previamente estabelecidos na Constituição da República, onde há restrições à atividade arrecadadora do Estado, que se consubstanciam em princípios. Na lição de Celso Antônio de Bandeira de Mello (2000, p. 748):

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, dispositivo fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. [...] Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representam insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Na definição acima apresentada, percebe-se que o sistema normativo é

composto de princípios e regras. Ambas são normas. Entretanto, os princípios têm conteúdo mais genérico e maior amplitude, definindo a lógica e a racionalidade do sistema normativo. Afonso Gomes Aguiar (2004, p. 40) define princípio como:

[...] a afirmação ou o conjunto de afirmações extraídas e organizadas em face da análise procedida sobre dados esparsos, que servem de base à construção das doutrinas edificadoras e sistematizadoras do conhecimento humano. É, portanto, a afirmação ou o conjunto de afirmações sobre o qual se estruturam todos os ramos do conhecimento humano, servindo-lhes de assento ou de justificativas para os conhecimentos doutrinários tidos por verdadeiros.

Associando a noção de sistema normativo à noção de princípio, Roque Antônio Carrazza (2004, p. 32-33) leciona:

O sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces, etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes, etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. [...] tomadas as devidas cautelas que as comparações impõem, estes “alicerces” e estas “vigas mestras” são os princípios [...], ora objeto de nossa atenção.

Portanto, os princípios são normas jurídicas que compõem os alicerces, as vigas mestras do sistema legal, dotadas de caráter genérico e interpretativo das regras jurídicas, de tal maneira que seja possível a aplicabilidade e eficácia do sistema como um todo orgânico e unitário.

Apresentadas as breves noções acerca do que se deve entender por princípio, passamos ao estudo dos princípios que devem ser observados para a instituição de tributos.

2.3.1. ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade está consagrado no art. 5º, inciso II, da Constituição da República, nos seguintes termos:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

A regra de que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, a não ser que exista previsão em lei, corresponde a uma garantia fundamental, que limita a atuação do Estado em relação aos cidadãos.

Diante do princípio da legalidade, o Estado e os indivíduos encontram seus limites de atuação nos contornos estabelecidos pela lei.

Isso significa dizer que ninguém é obrigado a contribuir para a composição da receita pública sem que exista uma descrição legal rigorosa acerca das hipóteses que ensejam a cobrança de quaisquer valores componentes de seu patrimônio.

Todo o cidadão sofre a incidência do tributo sobre a sua vida. Essa realidade é facilmente constatável diante do conhecimento de que não há quem independa da compra e venda de produtos e serviços e de que a aquisição de referidos bens (produtos e serviços) importa no pagamento dos valores neles embutidos, dentre os quais, incluem-se – além daqueles que se referem à mão-de-obra, fabricação e transporte – os tributos exigidos pelo Estado.

Contudo, a exigibilidade do tributo, que corresponde à possibilidade de o Estado exigir seu pagamento, só pode advir diante da imposição de referido tributo em lei.

Como já foi referido acima, o Estado de direito, adotado pelo *caput* do art. 1º, da Constituição Federal, exige a submissão ao império da lei, de forma que só se pode exigir um tributo, diante de sua previsão legal.

Mas esse princípio não se subsume apenas à necessidade de previsão legal para a cobrança de um tributo. Exige, ainda, que a Constituição autorize sua instituição, o que significa dizer que toda a espécie de tributo que pode vir a ser

exigida do contribuinte, por meio da imposição legal, depende de prévia permissão constitucional.

É que a Constituição é a lei máxima e fundamental do Estado. Nela estão contidas as limitações ao exercício do poder estatal. A liberdade é uma das garantias asseguradas aos cidadãos, razão pela qual não se pode invadir o âmbito patrimonial dos cidadãos sem que exista previsão em lei que permita que o Estado possa exigir o pagamento de um tributo.

Entretanto, se não houvesse parâmetros limitativos para que o Estado instituísse tributos, que grau de concretude teria o direito de liberdade dos cidadãos? Por essa razão, a Constituição estabelece taxativamente quais são as hipóteses em que se admite que o Estado institua o tributo. Nesse sentido, instituir significa criar.

Note que a Constituição não cria tributo, ela apenas estabelece a repartição de competência para os entes federativos e as espécies que podem vir a ser criadas. Aliás, essa é a lição de Alexandre de Moraes (2008, p. 842):

A Constituição Federal, em regra, não institui tributos, mas sim estabelece a repartição de competência entre os diversos entes federativos e permite que os instituem com observância ao princípio da reserva legal. [...] No ensinamento de Aliomar Baleeiro, 'a lei criadora do tributo é a da pessoa jurídica constitucionalmente competente para decretá-lo e só ela'.

Nesse passo, importa distinguir a instituição da cobrança do tributo. A instituição se refere à criação do tributo em lei. Instituir o tributo significa fazer surgir a possibilidade de sua cobrança, o que se faz por meio do estabelecimento do tributo em lei. A cobrança sucede à instituição. Nenhum tributo pode ser cobrado ou exigido sem que tenha sido instituído em lei.

A competência para a instituição de tributos está prevista na Constituição nos artigos 153 a 156. O art. 153 dispõe: "Compete à União instituir impostos sobre [...]"; o art. 154 dispõe que: "A União poderá instituir: [...]"; o art. 155 dispõe que: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]"; e, por fim, o art. 156, dispõe: "Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]".

Note-se que em todos os dispositivos constitucionais referidos, há o emprego do verbo instituir. Ora, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm limites impostos pela Constituição Federal para a criação de tributos.

Quando o texto constitucional afirma que referidos entes da Federação têm competência para instituir um dado tributo, está afirmando que o ente federativo tem uma faculdade, ou seja, pode vir a criar o tributo, porque está autorizado constitucionalmente a fazê-lo.

Se o ente decide pela criação do tributo, deverá instituí-lo por meio de lei. Nisto repousa a essência do princípio da legalidade, que está esculpido na Constituição da República, no art. 150, inciso I, nos termos que segue: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...]”.

Da redação do inciso I, do art. 150, da Constituição da República, verifica-se que nenhum ente federativo pode exigir tributo sem que esteja estabelecido em lei. Portanto, a Constituição delimita os fatos capazes de gerar ao ente federativo a possibilidade de instituição de um tributo a eles atrelado.

Dessa forma, é possível ao Estado estabelecer a cobrança sobre a circulação de mercadorias e serviços, porque a Constituição autoriza que os Estados-membros instituíam referido tributo. No entanto, o Estado-membro tem a faculdade de se abster de elaborar uma lei para a cobrança do tributo. Não há obrigatoriedade na sua instituição, entretanto, se o Estado quiser exigir referido tributo, deverá instituí-lo por meio de lei.

Portanto, a exigibilidade do tributo está atrelada à sua instituição por meio de lei, sem a qual não é possível exigir a sua cobrança.

2.3.2. ANTERIORIDADE

Pelo princípio da anterioridade, um tributo só pode ser cobrado se for instituído no exercício anterior. O exercício financeiro corresponde ao ano civil, conforme se verá no capítulo 3, no estudo do princípio da anualidade.

Por ora importa destacar que o art. 150, inciso III, alínea *b*, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Portanto, para que um tributo seja cobrado, é necessário que haja instituição em ano anterior ao ano em que a exigibilidade se torne possível.

Contudo, a exigibilidade do tributo ainda se restringe a mais um limite, previsto na alínea c, do inciso III, do art. 150, da Constituição: o prazo de noventa dias entre a data de publicação da lei e o da exigibilidade do tributo. Com efeito, o art. 150, III, c, dispõe que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e os Municípios é vedado cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.”

Destarte, se a lei que institui ou majora um tributo é publicada no dia 31 de dezembro de um ano, a exigibilidade de referido tributo, em decorrência da anterioridade, surge apenas a partir do dia 1º de abril do ano seguinte, pois a despeito de a lei ter sido publicada no exercício anterior, submete-se, ainda, ao prazo de noventa dias, por força do disposto no art. 150, III, alínea c, da Constituição Federal.

O princípio da anterioridade comporta algumas exceções. Há exceções em relação à obrigatoriedade da previsão em exercício anterior e também exceções quanto ao prazo de noventa dias para a exigibilidade do tributo.

Os tributos previstos no art. 148, I; 153, I, II e V; e, 154, II¹ constituem exceção ao princípio da anterioridade, tanto em relação ao aspecto anual, quanto também em relação ao aspecto dos noventa dias.

Já o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, constitui exceção ao princípio da anterioridade em seu aspecto anual; enquanto que o Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), previsto no art. 153, III, bem como a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), previsto no art. 155, III, e o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), previsto no art. 156, I, todos da Constituição da República, constituem exceções ao princípio da anterioridade, no que diz respeito à submissão ao prazo mínimo de noventa dias de

¹ Os tributos referidos nos artigos constitucionais citados são os seguintes: **a) art. 148, I** (empréstimos compulsórios destinados ao atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência); **b) art. 153, I** (Imposto sobre importação); **c) art. 153, II** (Imposto sobre Exportação); **d) art. 153, V** (Impostos sobre crédito, câmbio, seguro, e outras operações de crédito); e, **e) art. 154, II** (impostos extraordinários em decorrência de guerra externa ou em sua iminência, compreendidos ou não em sua competência tributária e que serão gradativamente suprimidos, tão logo cessem as causas de sua criação).

publicação, conforme regra o art. 150, §1º, do texto constitucional.

2.3.3. IRRETROATIVIDADE

A lei tributária não pode alcançar fatos pretéritos. Note que o princípio da anterioridade exige certo decurso temporal entre a publicação da lei que institui o tributo e a sua efetiva cobrança, enquanto que a irretroatividade não permite que a lei alcance fatos pretéritos.

Trata-se de uma garantia que tem o cidadão de não ser onerado em sua riqueza por um fato que anteriormente não gerava a cobrança de um tributo. Inscrita no art. 150, III, a, da Constituição Federal, o dispositivo era desnecessário diante do que dispõe o art. 5º, XXXVI, do mesmo diploma legal, onde, no magistério de Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 116), encontra-se regra de mesmo conteúdo axiológico, uma vez que:

O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer incursão do legislador dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações. [...] Qual o motivo do zelo constitucional? [...] pelo ângulo histórico ou sociológico encontraram alguns escritores a explicação do fato. Com efeito. O enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como princípio da irretroatividade das leis, não vinha sendo, é bom que se reconheça impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, [...] Isso marcou decisivamente ... e, na primeira oportunidade, que ocorreu com a instalação da Assembléia Nacional Constituinte, fez empenho em consignar outra prescrição explícita, dirigida rigorosamente para o território das pretensões tributárias, surgindo, então, o princípio que falamos.

Encerrando o tratamento do princípio da irretroatividade da lei tributária, cabe mencionar que o mesmo ocorreu em relação ao princípio da legalidade e também da igualdade. O abuso perpetrado pelo Estado fez surgir no texto constitucional as normas explícitas e específicas ao campo tributário, com o escopo de afastar a atuação arbitrária estatal nesse campo.

2.3.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra previsão constitucional no art. 145, §1º, onde se lê que: “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]*”.

O princípio da capacidade contributiva não deixa de ser uma consequência do princípio da isonomia, acerca do qual se expressou Ruy Barbosa da seguinte maneira: “A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade [...]. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.”

Tratando da capacidade contributiva, Roque Antônio Carrazza (2004, p. 77) afirma que referido princípio:

[...] hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo [...] que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Neste ponto, é mister distinguir entre proporcionalidade e progressividade. A primeira ataca o princípio da capacidade contributiva, gerando uma situação de desigualdade, na medida em que faz com que pessoas economicamente mais fracas paguem as mesmas alíquotas cobradas daquelas economicamente mais abastadas. É que a incidência da mesma alíquota para todos gera desigualdade, na medida em que é muito mais difícil dispor de 1 (um) para aquele que ganha 10 (dez), do que dispor de 10 (dez) para aquele que ganha 100.

A solução para a desigualdade acima referida é solucionada pela adoção da progressividade das alíquotas, a exemplo do que ocorre com a cobrança do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, Constituição Federal).

2.3.5. NÃO CONFISCO

O princípio do não confisco, também conhecido como o princípio da proibição da confiscatoriedade, está consagrado no art. 150, inciso IV, da Constituição da República, onde se lê que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”.

Na lição de Roque Antônio Carrazza (1998, p. 89), “[...] o princípio da não confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados”.

Contudo, até que ponto se pode afirmar que as pessoas políticas não estão extrapolando o poder que detêm para impor tributos sobre os bens privados? Essa questão é debatida por Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 117), que afirma que “a temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada”.

A questão de saber qual é o limite que separa a porção patrimonial privada passível de tributação daquela que não pode ser alcançada pela incidência do tributo suscita debates. Ainda na esteira de Paulo de Barros Carvalho (*id.*):

Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica. [...] De evidência que qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação de confisco. Porém, o difícil é detectarmos os limites. Haverá sempre uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo.

Não há como negar que o princípio do não confisco guarda íntima relação com o princípio da capacidade contributiva. Com efeito. Ao estabelecer a capacidade econômica dos cidadãos, o Estado verifica quem pode lhe financiar para desincumbir-se do dever que tem de prestar os serviços públicos e atingir o seu fim, isto é, a realização do bem comum.

Há também uma relação entre o princípio do não confisco com o princípio da isonomia, na medida em que se estabelecem valores mínimos e situações fáticas que ensejam a tributação. Assim é que o imposto sobre a renda só incide sobre aqueles que ganham remuneração superior a determinado valor mínimo e o pagamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, bem como do imposto predial e territorial urbano só incidem sobre aqueles que sejam proprietários de veículo automotor e de imóvel, respectivamente, revelando-se com essas situações, que a tributação incide sobre fatores de riqueza que se revelam pela propriedade de bens dos cidadãos.

Contudo, é necessário reconhecer que há tributos que por se incorporarem ao preço dos bens sobre os quais incidem, acabam por esconder o confisco. O Imposto sobre produtos industrializados (IPI) é um dos exemplos de tributação que se incorpora ao preço do bem, sem que o consumidor se dê conta da quantidade de tributação que sobre ele recai.

Se de um lado não se pode afirmar com exatidão quando há e quando não há confisco, em face da necessidade de se avaliar caso a caso, de outro, é possível e até necessário que se encontrem mecanismos que permitam aos representantes dos poderes do Estado conhecer com maior exatidão quais são os valores demandados para o cumprimento de sua função de realizar o bem comum.

E é nesse sentido, que se verá a importância do sistema orçamentário brasileiro, que por meio de seus instrumentos pode funcionar como um dos mecanismos acima referidos. Eis aí a razão pela qual se fez referência a este princípio.

De todo o modo, importa destacar que os princípios acima referidos formam um conjunto que “informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário vigentes”, conforme lição de Geraldo Ataliba, citada por Alexandre de Moraes (2008, p. 841).

No item 3.1. deste trabalho se fará uma breve explanação acerca do que se deve entender por sistema. Por ora o que importava era a referência aos princípios que foram acima estudados.

CAPÍTULO 3 – DO ORÇAMENTO

3.1. ORIGEM E DEFINIÇÃO DE ORÇAMENTO

Há um consenso entre os estudiosos do orçamento de que o seu surgimento tenha ocorrido no século XIII, na Inglaterra, durante o governo de John Lackland (o rei João Sem Terra), em razão da atuação dos senhores e barões feudais, que estavam incomodados diante da excessiva carga tributária. Diante da ausência de restrições para a instituição de novos tributos à época, os senhores e barões feudais submeteram a criação de novos tributos ao consentimento do Conselho do Reino, que foi normatizada no art. 12 da *Magna Charta Libertatum*.

De acordo com Afonso Aguiar Gomes (2004), o Conselho do Reino se converteu posteriormente na Câmara dos Comuns e começou a exigir que o rei demonstrasse a aplicação dos recursos autorizados, para fins de fiscalização e controle do resgate do numerário público.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2004) noticia a existência do consenso doutrinário sobre o surgimento do orçamento. Entretanto, consultando a obra de Pinto Ferreira (citado por JARDIM, 2004), informa que antes da *Magna Carta* de João Sem Terra, de 1215, o orçamento já havia sido concebido em Portugal, no ano de 1211, na cidade de Coimbra. E, buscando mais detalhes acerca do evoluir do instituto, leciona: “Antes mesmo de Portugal, a prática orçamentária conviveu com o governo da Península Ibérica, tanto que existe um documento datado de 31 de março de 1091, da lavra de Afonso VI, referindo-se à cobrança de um tributo extraordinário e ao consentimento dos contribuintes.”

No magistério de Celso Ribeiro Bastos (1996, p. 73), “o orçamento ganhou relevo político na época em que os Legislativos procuraram controlar os respectivos Poderes Executivos [...] época do liberalismo”.

Uma lição de Lúcido Sousa Franco (citado por BASTOS, p. 73-74) esclarece um pouco mais acerca da evolução do orçamento:

A instituição orçamental está intimamente ligada na sua gênese à afirmação do liberalismo político, apesar de muitos dos seus princípios resultarem já de velhas aspirações populares que se foram impondo

aos monarcas, no sentido, por exemplo, da necessidade de precederem à audição das Cortes antes de lançarem quaisquer impostos. Este movimento foi-se generalizando ao longo da Idade Média, sofrendo um recuo a partir do século XVI com o absolutismo monárquico.

Foi nomeadamente na Inglaterra que, após as revoluções liberais do século XVII, que se foi desenhando a instituição orçamental. No entanto, ela teria uma consagração mais exata, particularmente no que diz respeito aos aspectos de autorização política na França (com a Revolução Francesa) e nos Estados Unidos (após a sua independência e com base na Constituição de 1787).

Na seqüência da Revolução Francesa, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão e a Constituição Monárquica de 1791 vieram afirmar a competência exclusiva do órgão legislativo para fixar as despesas públicas e repartir os impostos, firmando de uma forma mais precisa o conteúdo do orçamento.

Na generalidade das democracias, a partir do século XIX, generalizou-se a instituição orçamental, em regra a partir da autorização parlamentar e de controles rigorosos da cobrança das receitas, da efetivação das despesas e da gestão dos dinheiros públicos. Mesmo nos Estados autoritários esses critérios e regimes se foram reforçando formalmente, embora sem o conteúdo representativo e com concentração de competências orçamentais nas mãos dos Governos e da Administração Central.

Tais fatos revelam que o aprimoramento do sistema que resultou no que hoje se denomina orçamento foi conquistado ao longo de séculos.

O controle da arrecadação e dos gastos públicos pelo Poder Legislativo criou as primeiras noções a respeito do orçamento como atualmente se conhece e ampliaram-se as noções acerca do instituto, na medida em que houve aumento das funções do Estado e de sua posição perante a ordem econômica.

No Brasil, a Constituição Federal de 1824 estabeleceu no art. 36, inciso I, que era “[...] privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: I – sobre os impostos”, sendo que o art. 172 dispunha que o Ministro do Estado da Fazenda receberia dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentando-os à Câmara dos Deputados anualmente, tão logo estivessem reunidas, num balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente e também um orçamento geral de todas as despesas públicas do ano seguinte e da importância de todas as contribuições e rendas públicas, o que correspondia a um planejamento orçamentário.

Depois disso, surgiu o Ato adicional, Lei nº 16 de 12 de agosto de 1834, que estabeleceu que as Assembléias Legislativas Provinciais podiam fixar as despesas

municipais e provinciais e os impostos para elas necessários, contanto que não prejudicassem as imposições gerais do Estado e as Câmaras Municipais passaram a poder propor os meios de ocorrer às despesas dos seus municípios (art. 10, §5º, Lei 16/34).

A partir daí surgiu o orçamento, que nos dias atuais, em nível federal, conta com a edição de uma lei denominada de Lei Orçamentária Anual, onde se apresenta a previsão do montante das receitas que serão arrecadadas pela União, bem como da previsão de gastos das repartições que compõem os órgãos do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) vigente é a Lei 11.647, de 24 de março de 2008, que será abordada no último capítulo deste trabalho.

Para encerrar este capítulo, uma definição de orçamento se faz necessária. Antônio Lúcido de Sousa Franco define o orçamento “como uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar receitas e realizar despesas e limitando os poderes financeiros da Administração em cada ano”.

A definição do financista acima referida não menciona de quem advém a autorização para que a administração realize a arrecadação (cobrar receitas) e realize despesas. Por essa razão, importa apresentar a definição de Celso Ribeiro Bastos (1996, p. 74), para quem “o orçamento é [...] uma peça jurídica, visto ser aprovado pelo Legislativo para vigorar como lei dispendo sobre a atividade financeira do Estado, quer do ponto de vista das receitas, quer das despesas”.

Fernand Baudhuin (citado por JARDIM, 2004, p. 75), da Universidade de *Louvain* define orçamento como “[...] um ato legislativo contendo o quadro de receitas e despesas previstas por um período determinado, o qual se constitui de regras mestras que servem ao Poder Executivo e à Administração no seu mister infralegal”.

Uma última lição de Celso Ribeiro Bastos (1996, p. 74) merece ser citada: “Sua inspiração última (do orçamento) é de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas e permitidas as arrecadações

tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária”.

3.2. ASPECTOS DO ORÇAMENTO

De acordo com os estudiosos do orçamento, podem ser destacados quatro aspectos, que serão analisados a seguir.

3.2.1. ASPECTO JURÍDICO

Em relação ao aspecto jurídico do orçamento, há uma discussão acerca de sua natureza, sendo possível identificar ao menos três correntes doutrinárias:

A primeira delas entende que o orçamento se constitui num ato administrativo, em razão da generalidade, abstração e impessoalidade da lei.

Para essa corrente, o orçamento estabelece os gastos de cada um dos órgãos dos Poderes (pessoal), afastando-se da generalidade, o que descaracterizaria a sua natureza legislativa, a despeito de sua abstração.

A segunda corrente entende que o orçamento é um ato-condição. Explicam que a fixação da despesa consiste em um ato administrativo, pois cada órgão realiza uma proposta orçamentária, sendo possível ao Poder Legislativo autorizar ao Poder Executivo o emprego das receitas para o pagamento das despesas apontadas pelos órgãos e entidades, revelando-se daí um aspecto de lei, na medida em que os gastos se vinculam à autorização legislativa. Portanto, o orçamento seria um ato administrativo, analisando-se o aspecto da elaboração da proposta orçamentária, condicionado à autorização legislativa.

Uma última corrente entende que o orçamento consiste em uma lei, pois o orçamento obedece às regras constitucionais necessárias para a aprovação de uma lei, além de ser elaborada por uma Casa Legislativa, a despeito de ser de iniciativa do Poder Executivo, conforme dispõe o art. 165, inciso III, da Constituição da República. Alguns doutrinadores combatem a última corrente, alegando que o orçamento não pode ter natureza de lei, em razão do conteúdo de que trata. Para estes, a lei só pode tratar de norma de comportamento, e necessita se revestir de generalidade, abstração e impessoalidade.

Quanto ao aspecto jurídico, atualmente prevalece o entendimento de que o orçamento é uma lei, mesmo até porque o art. 165, *caput*, dispõe que: “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] III – os orçamentos anuais”.

Destarte, a Constituição Federal, Lei Maior do Estado brasileiro, definiu a natureza jurídica do orçamento, razão pela qual se afastam as primeiras correntes apresentadas.

A discussão acerca da natureza jurídica do orçamento tem sua importância na medida em que se discute a possibilidade de sua modificação ou revogação.

É que por vezes, faz-se necessária a abertura de créditos suplementares e de créditos especiais, referidos no art. 167, inciso V, da Constituição Federal.

No momento em que se afirma que o orçamento tem natureza legislativa, nos termos do art. 165, inciso III, da Lei Maior, pode-se afirmar que a abertura dos créditos suplementares e especiais também depende de autorização legislativa, vez que é por meio de lei que se altera outra lei.

3.2.2. ASPECTO POLÍTICO

A realização do orçamento público depende de autorização do Poder Legislativo, que controla a distribuição dos gastos públicos, ao analisar o projeto de Lei apresentado pelo Poder Executivo para o ano, de tal maneira que os programas governamentais ou despesas sejam destinados às atividades que interessam às classes menos favorecidas, como saúde, educação, habitação, etc.

Já foi dito no capítulo 1 deste trabalho que as necessidades públicas aumentam na medida em que cresce a complexidade das sociedades modernas.

O Estado se destina à realização do bem comum e, na busca do cumprimento de sua missão, para atendimento de referidas necessidades, que se revestem de caráter prioritário, precisa não apenas arrecadar, mas planejar e também gerir referidos recursos, definindo normas de aplicação, fiscalização e prestação de contas do numerário.

Dessa forma, o controle exercido pelos órgãos do Poder Legislativo em relação aos gastos apresentados em proposta apresentada por iniciativa do Poder

Executivo funciona como um fator de equilíbrio entre o Poder Executivo e o Legislativo.

3.2.3. ASPECTO ECONÔMICO

O orçamento público se baseia no Produto Nacional Bruto, de onde se extrai uma parcela para o desenvolvimento das ações governamentais.

Sendo assim, o Estado pode acompanhar o comportamento econômico da sociedade em diversos setores, estimulando o consumo e o investimento ou retraindo tal comportamento, de acordo com cada momento da vida econômica do Estado.

Se houver desemprego, parte do orçamento pode ser utilizada para realização de serviços e obras para que se estimule a geração de emprego.

Pode-se utilizar também parte do orçamento para se combater a inflação (política antiinflacionária).

Portanto, o orçamento tem um aspecto econômico como instrumento de combate à inflação, geração de empregos e redistribuição de rendas nacionais.

3.2.4. ASPECTO TÉCNICO-CONTÁBIL

O aspecto técnico-contábil do orçamento se revela na obrigatoriedade da apresentação de uma planilha onde se apresentam as receitas e as despesas do Estado.

Essa obrigação surgiu no art. 172, da Constituição de 1824, onde se exigia do Ministro do Estado da Fazenda a apresentação de um balanço geral da receita e da despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente e de um orçamento geral das despesas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas, como já mencionado anteriormente.

Depois, o art. 34 da Constituição de 1891 e o art. 39, §2º da Constituição de 1934 repetiram tal obrigatoriedade.

A Constituição de 1937 tratou mais largamente do orçamento (arts. 67 a 72) e utilizou pela primeira vez a expressão “Lei orçamentária”.

A Constituição de 1946 tratou da matéria com a mesma dignidade dada pela Constituição de 1937.

A Constituição de 1967 ampliou ainda mais o tratamento do orçamento, estabelecendo pela primeira vez o “orçamento plurianual”, em seu art. 63.

Já a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, no art. 165, os princípios da anualidade, da universalidade e da unidade do orçamento, que serão estudados a seguir, juntamente com outros princípios, referidos por Afonso Aguiar Gomes e José Afonso da Silva.

3.3. PRINCÍPIOS DO ORÇAMENTO

O Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, apesar de serem leis distintas têm um entrelaçamento entre si, numa conexão de relação e dependência entre todas, de modo que elas compõem um sistema, denominado sistema orçamentário brasileiro.

Referido sistema fica condicionado a determinados princípios, razão pela qual se dedica este breve capítulo para o tratamento do tema.

3.3.1. ANUALIDADE

O orçamento de cada pessoa federativa tem sua vigência limitada ao período do ano financeiro, que em razão do que dispõe o art. 34, da Lei nº 4.320/64, coincide com o ano civil, portanto, 1º de janeiro a 31 de dezembro.

O princípio da anualidade representa uma manifestação da segurança jurídica, ao menos por duas razões: a) limita o poder interventivo do Estado, por exigir que os mandatários do povo votem e aprovem a cada ano o respectivo orçamento; e, b) viabiliza, ainda que não completamente, a realização dos objetivos públicos.

Eduardo Marçal de Oliveira Jardim (2004, p. 38) ensina que pelo princípio da anualidade “evita-se a adoção de um período mais amplo, que poderia desequilibrar a atuação do Estado, quer pela estipulação de poderes excessivos ao Executivo, como meio de tornar exeqüível um orçamento a longo prazo, quer, na hipótese

inversa, pela restrição dos poderes do Executivo, comprometendo, assim, o próprio interesse público”.

Com efeito, o Estado não pode ficar totalmente restrito em sua atuação. O engessamento da possibilidade de realizar despesas refletiria negativamente no alcance dos fins estatais. Por outro lado, a autorização irrestrita ao Poder Executivo para a utilização das receitas arrecadadas sem a fixação de um limite temporal, para fins de controle do equilíbrio entre gastos e receitas, também seria prejudicial aos interesses do Estado, enquanto associação.

O princípio da anualidade orçamentária é seguido na grande parte dos Estados modernos e, tal como o Brasil, Argentina, Bélgica, França, Holanda e Suíça, dentre outros países, adotam o ano civil como ano financeiro. Contudo, o ano orçamentário na Itália se inicia em 1º de abril, enquanto que nos Estados Unidos, inicia-se em 1º de outubro (2004, p. 38).

Foi referido anteriormente neste capítulo que a anualidade viabiliza, ainda que não completamente, a realização dos objetivos públicos. Essa referência decorre da constatação de que há finalidades públicas (bens e serviços destinados ao atendimento de interesses e necessidades públicas) que não podem ser atingidas em um único exercício financeiro. Tratando dessa questão, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2004, p. 38) explica que:

[...] o princípio da anualidade admite atenuações, as quais, ao contrário de infirmarem o seu conteúdo, antes o confirmam. Assim, por considerar que certas obras não podem ser iniciadas e concluídas no mesmo exercício financeiro, em face de sua dimensão, a solução encontrada para conciliar a anualidade com esses objetivos governamentais repousa nas autorizações plurianuais, que, uma vez aprovadas, têm força vinculante com relação aos ciclos orçamentários subseqüentes.

3.3.2. UNIDADE

Pelo princípio da unidade, estabelece-se que cada ente federativo só pode elaborar um único orçamento para o exercício financeiro, no qual se consolidem todas as suas despesas e receitas.

Este princípio encontra-se previsto no art. 3º da Lei nº 4.320/64, que dispõe:

“A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei”.

O art. 107, parágrafo único, da Lei nº 4.320/64 dispunha que os orçamentos das autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista eram aprovados por decreto do Poder Executivo, separadamente ao orçamento central.

Contudo, atualmente, por força do art. 165, §5º, III, da Constituição de 1988, princípio da unidade exige que os orçamentos também dessas entidades estejam referidos no orçamento anual.

Portanto, o art. 165, §5º, III, da Constituição Federal, revogou o parágrafo único do art. 107, da Lei nº 4.320/64.

3.3.3. UNIVERSALIDADE

Todas as despesas e receitas do ente federativo devem constar na totalidade (sem nenhuma dedução) no orçamento anual.

Este princípio encontra seus fundamentos legais nos artigos 3º e 6º da Lei nº 4.320/64. O primeiro dispõe que a Lei Orçamentária deve compreender todas as receitas, inclusive as de operações de créditos, autorizadas em lei, excluindo-se, de conformidade com o parágrafo único do referido dispositivo, porém, as operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

A obrigatoriedade da inclusão das operações de crédito autorizadas em lei possibilita ao Poder Executivo a utilização de tais recursos no exercício sem quaisquer embaraços, vez que toda a realização de despesa precisa estar previamente fixada na Lei Orçamentária Anual.

Como se viu acima, o parágrafo único do art. 3º veda a inclusão de operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Cabe elucidar a razão da não inclusão de tais valores na Lei Orçamentária Anual, que decorre da distinção entre as receitas orçamentárias, também chamadas de receitas apropriadas, e as receitas extra-orçamentárias.

As receitas orçamentárias correspondem aos recursos financeiros que afetam o patrimônio público quantitativa ou qualitativamente. Ensina Afonso Gomes Aguiar (2004, p. 72) que:

A afetação qualitativa do patrimônio diz respeito à mudança de uma conta para outra deste patrimônio, sofrido por determinado bem patrimonial: um veículo de propriedade do ente público e registrado na conta patrimonial denominada Ativo Permanente. Alienado esse bem de propriedade do ente público, o dinheiro resultante dessa transação, que é de sua propriedade, passa a ser registrado na conta Ativo Financeiro. Como se vê do exemplo citado, o patrimônio não sofreu qualquer aumento ou diminuição do seu valor; tendo havido apenas mudança de conta patrimonial em razão da mudança da natureza do novo bem patrimonial (dinheiro). Ocorrendo essa hipótese, diz-se que o patrimônio foi afetado qualitativamente.

Ainda seguindo a lição do professor acima citado, ocorre afetação quantitativa quando um valor de propriedade do patrimônio público sofre um aumento em seu valor ao ser recolhido.

Toda a receita orçamentária produz uma afetação qualitativa ou quantitativa em favor dos cofres públicos.

Quando uma entrada financeira não ingressa de modo definitivo nos cofres públicos, razão pela qual não afeta nem qualitativa e nem quantitativamente os cofres públicos, tem-se as chamadas receitas extra-orçamentárias, que consistem em receitas que são confiadas à guarda e responsabilidade do ente público. Não são apropriáveis pelo ente público, devendo ser devolvidas aos legítimos proprietários, em tempo oportuno.

Cauções, fianças, restos a pagar, salários não reclamados, retenção de consignações feitas em folha de pagamento de servidores e operações de crédito a curto prazo para atender a deficiência de caixa, bem como as operações de emissão de papel-moeda não afetam qualitativa ou quantitativamente o patrimônio público, razão pela qual não são incluídos no orçamento anual.

O segundo dispositivo citado dispõe que: “Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

3.3.4. LEGALIDADE

O princípio da legalidade já foi analisado quanto à atividade financeira do Estado, no capítulo 1.3 deste trabalho.

Viu-se que a legalidade é uma característica do Estado de direito, onde funciona como limite de atuação estatal em relação aos cidadãos, na medida em que estabelece restrições à própria atuação estatal, que só pode impor a cobrança de tributos, na medida em que haja previsão legal, e como veremos adiante, na medida também em que se estabelece na previsão orçamentária, um parâmetro que restringe a instituição de novos tributos, preservando-se o patrimônio dos cidadãos.

Vale repetir que este princípio encontra seu fundamento no art. 5º, inciso II, que dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”.

O orçamento é um programa de trabalho, que pode ser executado pelo Estado, em razão de sua natureza jurídica de lei, como foi apontado no item 3.2.1., o que significa dizer, em razão de autorização legislativa dos valores nele referidos e previamente destinados para a realização das despesas previamente referidas.

3.3.5. EXCLUSIVIDADE

O princípio da exclusividade tem previsão no art. 165, §8º, da Constituição Federal, onde se estabelece a proibição da introdução de matérias que não se refiram à previsão de receitas e à fixação de despesas na lei orçamentária, admitindo-se por exceção de natureza legal:

- a) a autorização para abertura dos créditos suplementares;
- b) contratação de operações de crédito (mesmo quando destinados à antecipação da receita).

Ensinam J. Teixeira Machado Júnior e Heraldo da Costa Reis (MACHADO JÚNIOR E REIS, 1998, p. 22) que as exceções acima referidas encontram-se no art. 7º da Lei nº 4.320/64, mas se submetem a determinadas coordenadas, a saber:

1ª – abrir créditos suplementares até determinada importância, que fica como uma faculdade do Executivo pedir e o Legislativo conceder, o que

o Executivo não pode pedir nem o Legislativo conceder são créditos ilimitados, porque para tanto estão incluídos na vedação do inciso VII do art. 167 da Constituição, segundo o qual é vedada a concessão de crédito ilimitado, isto é, aquele para o qual não se estabelece um teto certo e fixo em moeda ou em percentual;

2ª – a indicação de recursos, ou seja, obedecidas as disposições do artigo 43. Isto significa que o Executivo pode abrir créditos suplementares com indicação dos recursos correspondentes, na forma da linguagem adotada pela Constituição, conforme o inciso V do art. 167. [...]

3ª – a autorização legislativa. Pela própria Lei 4.320, através do artigo em análise, e pela Constituição, no seu art. 167, inciso V, o Executivo não pode abrir créditos suplementares sem prévia autorização legislativa.

Este princípio protege a lei orçamentária de matérias que não sejam pertinentes ao orçamento.

Ver-se-á a aplicação desse princípio no estudo do Plano Plurianual e, também, da Lei Orçamentária Anual (LOA), quando se tratar dos tipos de orçamentos públicos e os créditos suplementares serão abordados no item 3.4.1..

3.3.6. EQUILÍBRIO

Pelo princípio do equilíbrio se estabelece que no momento da elaboração do orçamento, os valores fixados para as despesas sejam exatamente iguais aos valores previstos para a receita.

É por meio desse princípio que se tem um mecanismo para a realização do controle da instituição de tributos, pois o Estado como entidade que se destina à realização do bem comum e que, portanto, não visa ao lucro, tem a finalidade de arrecadar, das pessoas físicas e jurídicas, apenas aquilo que é necessário para o atendimento dos gastos públicos.

José Afonso da Silva (SILVA, p. 706) relativiza este princípio. Afirma ele que o equilíbrio orçamentário foi regra de ouro das finanças clássicas, constituindo-se em princípio fundamental dos orçamentos públicos, sendo obrigatória a adoção de todas as medidas necessárias para a sua manutenção, independentemente de seus efeitos na generalidade da economia. Eis a razão pela qual o princípio não encontra referência na Constituição de 1988.

A concepção moderna entende que a teoria do equilíbrio do orçamento anual

está superada, pois a tributação e os gastos públicos funcionam como mecanismos básicos da política compensatória, sendo necessário adotar política de déficits fiscais em determinados momentos e uma política de contenção em outras vezes.

A validade de um programa de gastos, empréstimos e impostos não podem ser avaliados sob o dogma do equilíbrio do orçamento, mas sim diante da situação fática que num dado momento está a se manifestar.

CAPÍTULO 4 – DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

4.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

No capítulo 1 estudou-se a atividade financeira do Estado e o sistema tributário nacional em alguns de seus aspectos. A complexidade de referido sistema e de seus elementos exigiu a seleção daqueles que guardam maior relação com o tema ora tratado, isto é, a importância do sistema orçamentário na restrição da atividade arrecadadora do Estado. Ali se viu que o Estado funciona como uma associação que visa ao atingimento de determinados fins que, em síntese, recaem na realização do bem comum.

Uma das formas de se priorizar as metas a serem alcançadas diante da multiplicidade das necessidades públicas consiste na elaboração de um orçamento, por meio do qual se busca o aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão das receitas públicas com o seu equilíbrio na medida daquilo que seja possível quanto às despesas.

O atrelamento do orçamento à realização das necessidades públicas se faz mediante a submissão das metas nele instituídas à aprovação do Poder Legislativo, que na qualidade de representante do povo, torna legítimas as despesas a serem realizadas. Aliás, inócua seria a disposição constitucional acerca da elaboração de um orçamento não fosse ele submetido à referida aprovação, por disposição constitucional (art. 165, incisos I, II e III, da Constituição da República). Eis a razão pela qual o orçamento se reveste dos aspectos jurídico e político, conforme análise feita nos itens 3.2.1. e 3.2.2., respectivamente.

A atividade orçamentária, a exemplo do que ocorre com a atividade arrecadadora do Estado, também se desenvolve de conformidade a um sistema, que pode ser definida como um conjunto integrado de elementos que se inter-relacionam, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho².

Celso Antônio Bandeira de Mello (1998, p. 26), tratando também da definição de sistema, colaciona lição de Geraldo Ataliba, para quem:

² Segundo ele: “Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema.” In: *Op. cit.* p. 8.

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduz o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.

Até aqui, estudou-se um pouco do sistema que se relaciona com a atividade arrecadadora do Estado, isto é, o sistema tributário nacional.

Como foi dito na introdução, este trabalho destina-se a revelar a importância do sistema orçamentário brasileiro na imposição de limites à atividade financeira do Estado. Para tanto, importa esclarecer desde logo que os instrumentos componentes do orçamento e de sua execução e gestão compõem também um sistema. Esse sistema, chamado orçamentário, tem sua estrutura composta por uma lei complementar à qual cabe, segundo ensinamento de José Afonso da Silva (1998):

[...] dispor sobre o *exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do Plano Plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual*, bem como estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta [...]. É uma lei normativa permanente com característica de lei sobre as leis do sistema, já que todas, que são de caráter temporário, nela deverão fundamentar-se.

Além da supracitada lei complementar, o sistema orçamentário – que encontra seu fundamento nos arts. 165 a 169, da Constituição Federal – compõe-se também do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

Importante notar que a lei complementar tem um papel distinto dos demais elementos que compõem o sistema orçamentário. Conforme a lição acima citada, de José Afonso da Silva, ela se reveste da característica de *permanência*, o que significa dizer que funciona para nortear a organização das demais, que têm uma duração limitada no tempo, inclusive o Plano Plurianual, a despeito de sua maior longevidade.

A lei complementar que se está a referir neste capítulo corresponde à Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00). É, pois, nessa lei que se encontram os parâmetros para a elaboração das leis orçamentárias.

Feitas as considerações de ordem geral, impõe-se, agora, tratar dos elementos que compõem o sistema ora em análise.

4.2. DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/00 – trata de vários elementos que compõem o sistema orçamentário brasileiro.

Tal como no estudo do sistema tributário nacional, que se restringiu aos temas relacionados com os objetivos deste trabalho, também aqui não se fará o esgotamento do estudo de todos os institutos do sistema orçamentário.

Importa para este trabalho, analisar o Plano Plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual.

Todas elas são de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, conforme regra o art. 165, incisos I, II e III, da Constituição da República.

Por assumirem a forma de lei, precisam ser apreciadas pelas duas Casas que compõem o Congresso Nacional (art. 166, §1º, CF).

O capítulo II da Lei Complementar nº 101/00 trata “Do Planejamento” e está subdividido em quatro seções: I) do Plano Plurianual; II) da lei de diretrizes orçamentárias; III) da lei orçamentária anual; e, IV) da execução orçamentária e do cumprimento das metas. Importam para este trabalho a análise das três primeiras.

A Seção I, que trata do Plano Plurianual, foi vetada.

A Seção II, que trata da Lei de Diretrizes Orçamentárias, afirma que esta deverá atender ao disposto no §2º, do art. 165, da Constituição, ou seja, deverá compreender as metas e prioridades da administração pública federal, 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.

A Seção III, que trata da Lei Orçamentária Anual, no *caput* do art. 5º da lei em comento exige que o projeto dessa lei seja elaborado de forma compatível com o

Plano Plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas instituídas na própria lei complementar nº 101/00.

A lei complementar referida acima tem o escopo de firmar parâmetros para a elaboração dos instrumentos que constituem o sistema orçamentário. Na realidade, a lei complementar não deixa de fazer parte dele. Contudo, presta-se a uma função diretiva, na medida em que os instrumentos do orçamento, apesar de se revestirem de um aspecto jurídico, cumprem mais um papel econômico, político e técnico-contábil.

Cabe, adiante, o estudo mais detalhado de cada uma das leis acima referidas e que conforme exposição no item 3.1. compõem o sistema orçamentário brasileiro. É o que se fará nos próximos itens deste capítulo.

4.3. DO PLANO PLURIANUAL

No capítulo 2.3.6 foram apresentadas algumas considerações a respeito do princípio do equilíbrio orçamentário. Viu-se que a teoria do equilíbrio orçamentário anual está superada em face da necessidade de adoção de uma política de contenção em um momento e a de uma política de déficits fiscais em outro.

É que o Estado, enquanto desenvolve a sua atividade para desincumbir-se de sua missão de realizar o bem comum, como visto no capítulo 1 deste trabalho, por vezes precisa assumir riscos maiores, v.g., o que foi assumido por Juscelino Kubitschek para a construção de Brasília.

Para que a atual capital do Brasil fosse construída e indústrias recebessem os investimentos que o presidente Juscelino Kubitschek empreendeu no Brasil na década de 50, com o intuito de cumprir o seu lema: “Cinqüenta anos em cinco”, foram necessários empréstimos, uma das formas de se obter receitas, conforme análise do item 1.2. (CAMPOS, 1996).

A dívida que se seguiu foi assumida pelo governo de Jânio Quadros, o que nos dias de hoje não ocorreria em face do disposto no art. 42 da Lei Complementar nº 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que impede ao titular do poder contrair, nos últimos dois quadrimestres do mandato, obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele.

O mesmo dispositivo supracitado não impede que o titular do poder assuma despesas com parcelas a serem pagas no exercício seguinte, contudo, condiciona a assunção de despesas à disponibilidade de caixa para cobri-las (art. 42, *in fine*, Lei Complementar nº 101/00).

Efetivamente, o equilíbrio orçamentário anual é dogma superado, como se mencionou anteriormente. Contudo, se o dogma do equilíbrio orçamentário está ultrapassado, não se pode afastar a sua importância enquanto princípio, na medida em que, sempre que possível, deve orientar o desenvolvimento da atividade estatal, servindo para nortear o controle da redução e do aumento dos tributos, de conformidade com os gastos decorrentes do atendimento às necessidades de realização do bem comum.

Como foi dito no capítulo 1, o Brasil assumiu a forma republicana de governo, que se caracteriza pelo respeito à coisa pública; a submissão ao império da lei; e, a transitoriedade do exercício do poder, razão pela qual se admitem eleições. Nessa transitoriedade daquele que exerce o poder, impõe-se o impedimento à ampliação da possibilidade de realização de gastos capazes de comprometer a gestão administrativa futura. Eis aí a razão pela qual se impõe a elaboração de um projeto de lei onde aquele que assume o comando do governo tem a possibilidade de submeter ao povo – por meio de seus representantes, que compõem o Poder Legislativo, de conformidade com o que institui o parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal – a aprovação do programa de trabalho.

Evidentemente, que o programa de trabalho não pode ser rígido a ponto de não admitir alterações em razão de situações não previstas anteriormente.

Essa transitoriedade no exercício do poder, que caracteriza o governo republicano, exige também a imposição de restrição à realização de gastos, razão pela qual os instrumentos de manejo do orçamento se renovam, sofrendo alterações periodicamente, a saber, quadrianualmente, realizando-se por etapas anuais.

O art. 23, da Lei nº 4.320/64, em seu parágrafo único, tratava do orçamento plurianual, nos seguintes termos: “As receitas e despesas de capital serão objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo, um triênio”.

O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital a que o dispositivo citado

se referia funcionou como um esboço para a criação de um plano de gestão governamental, a ser seguido pelo período de um mandato eletivo. Elucida Afonso de Aguiar Gomes (GOMES, 2004, p. 44-45) que:

O Plano Plurianual, como o próprio nome indica, é um Plano de Trabalho de Governo planejado e transparente, de natureza político-administrativa, expresso em termos quantificados dos serviços, obras e investimentos a serem executados, e dos valores financeiros que serão recolhidos do patrimônio dos particulares e de outras fontes de receita, aprovado por lei. Trata-se de uma lei de iniciativa do Poder Executivo [...]. Objetiva, esse tipo de orçamento, dar aos governantes um plano de trabalho devidamente planejado e transparente, para o período de toda sua gestão governamental, e ao mesmo tempo permitir aos membros da sociedade, de quem serão retirados os recursos para o seu custeio, o conhecimento prévio das ações governamentais que se deseja levar a efeito durante o período da gestão administrativa.

Atualmente, o Plano Plurianual é regulado pelo art. 165, da Constituição, onde se deflui que se trata de uma lei, razão pela qual de acordo com o art. 166, §1º, da Lei Maior, o projeto de lei do Plano Plurianual deve ser apreciado pelas duas Casas do Congresso Nacional, de conformidade com as regras do Regimento Comum às duas Casas, sendo que a Comissão Mista e Permanente do Congresso Nacional deve examinar e apresentar parecer sobre o projeto.

A iniciativa do Plano Plurianual, nos termos do *caput*, do art. 165, da Constituição é do Chefe do Poder Executivo.

O art. 167, §1º, da Constituição da República estabelece a obrigatoriedade da submissão dos investimentos à prévia inclusão no Plano Plurianual, sendo que a autorização da inclusão de investimentos sem a autorização legal caracteriza crime de responsabilidade.

Destaque-se que emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou a projetos que o modifiquem só podem ser aprovadas quando sejam compatíveis com o Plano Plurianual, o que revela que o Plano Plurianual é meio, vale dizer, instrumento de outro instrumento do sistema orçamentário, destinado à concretização deste segundo, conforme regra o art. 166, §3º, inciso I, Constituição Federal.

Estabelecido o Plano Plurianual que se destina ao atingimento de determinadas metas que compõem o programa de trabalho para uma gestão – o que

significa dizer, para uma legislatura – impõe-se a sua concretização segundo regras referentes às finanças públicas, que estabelecem que o exercício financeiro acompanha o ano civil, conforme dispõe o art. 34, da Lei nº 4.320/64.

4.4. A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

De acordo com o art. 34 da Lei nº 4.320/64 o exercício financeiro corresponde ao ano civil. Embora o Chefe do Poder Executivo assuma a responsabilidade de elaborar um projeto de lei onde apresente um programa de trabalho a ser realizado durante um período de quatro anos, este programa se divide em etapas, que se desenvolvem anualmente.

A bem da verdade, a atividade de realizar o bem comum é incessante. Uma vez instituído o Estado como ente organizado para o atingimento dos fins públicos, em face da assunção do modelo republicano de governo, impõe-se a ele o dever de prestar a grande gama de variados serviços públicos, já referidos no capítulo 1 deste trabalho.

Contudo, é necessária a existência de um controle por meio do qual os cidadãos possam ter o seu direito de propriedade – também garantido pela Constituição, no art. 5º, inciso XXII – resguardado na medida em que se fixam, por meio da organização dos orçamentos, as despesas públicas, tendo como consequência a fixação de parâmetros com os quais se pode determinar até que ponto é legítima a tributação em relação ao patrimônio privado.

Diga-se de passagem, Ives Gandra da Silva Martins (2002, p. 6) aponta que a imposição tributária “representa apropriação de bens do cidadão”, de forma que deverá observar sempre os princípios e preceitos constitucionais, vez que o “fundamento do poder de tributar [...] reside no dever jurídico de essencial e estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República” (*id.*, p. 6).

Na definição de Afonso Aguiar Gomes (2004), a lei orçamentária anual ou orçamento anual é um Programa de Trabalho de Governo “[...] planejado e transparente, de natureza político-administrativa, expresso em termos quantificados dos serviços, obras e investimentos a serem realizados, e dos valores financeiros

que serão recolhidos do patrimônio dos particulares e de outras fontes de receita, aprovado por lei”.

Na lição de Celso Ribeiro Bastos (1996, p. 78): “A lei orçamentária anual é aquela que prevê de forma estimativa as receitas da União, assim como autoriza a realização das despesas. A lei orçamentária é anual, isto é, válida para o exercício financeiro que tem a duração de um ano.”

A lei orçamentária anual, tal como o Plano Plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, são de iniciativa do Chefe do Poder Executivo. Embora a Constituição faça referência à sua obrigatoriedade apenas em nível federal, é ela obrigatória também em nível estadual e municipal.³

Nenhum programa ou projeto pode ser realizado sem que antes tenha sido incluído na lei orçamentária anual (art. 167, I, CF), que trata exclusivamente da previsão da receita e da fixação de despesas. Admite-se, contudo, alterações, contanto que sejam apresentadas por meio de emendas perante uma comissão mista do Congresso, que oferece parecer, condicionada a aprovação de referidas emendas a duas condições: 1ª. que haja compatibilidade entre elas e o Plano Plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, nos termos do art. 166, §3º, I, da Constituição Federal; 2ª. que tragam consigo a indicação dos recursos necessários ao objeto das emendas. Neste caso, os recursos admitidos serão aqueles decorrentes de anulação de dotações, que não podem atingir aquelas referentes a pessoal e seus encargos, ao serviço da dívida e às transferências tributárias constitucionais que se destinam aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal, nos termos do art. 166, §3º, II, a, b e c, da Constituição Federal.

Ressalte-se que as alterações aos projetos de lei orçamentária anual só podem ser feitas pelo Poder Legislativo a pedido do Chefe do Poder Executivo, desde que a parte sobre a qual se propõe a alteração ainda não tenha tido sua votação iniciada pela comissão mista, conforme dicção do § 5º, do art. 166, da Carta Fundamental.

Enfim, a alteração da lei orçamentária anual pode admitir a inclusão de autorização para a abertura de créditos suplementares, na conformidade da lei.

³ O art. 166, §5º, da Constituição Federal dispõe: “Os projetos de lei do Plano Plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, [...]”

4.4.1. DOS CRÉDITOS SUPLEMENTARES

No decorrer de um exercício financeiro, que conforme já se viu, corresponde a um ano civil, em decorrência do que dispõe o art. 34 da Lei nº 4.320/64, surgem necessidades de alteração orçamentária.

Para tanto, o caminho mais utilizado é a dos créditos adicionais ou suplementares, que na lição de José Afonso da Silva são “[...] autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento”.

Os créditos adicionais classificam-se em: a) suplementares, que reforçam a dotação orçamentária que se tornou insuficiente durante a execução do orçamento; b) especiais, que se destinam a atender a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; c) extraordinários, que são destinados ao atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, subversão interna ou calamidade pública.

Ensina Celso Ribeiro Bastos (1996) que: “os créditos suplementares e especiais dependem de autorização legislativa e da indicação dos recursos correspondentes nos termos do inciso V do [...] art. 167”.

Os créditos extraordinários dispensam a autorização legislativa, pois exigem rápida solução, conforme se constata da leitura do art. 167, §3º, do texto constitucional, que trata das hipóteses em que esses créditos são cabíveis, a saber: o atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes, v.g., as decorrentes de grave comoção interna ou calamidade pública. Nesse caso específico, a forma de veiculação da abertura de referidos créditos se faz por meio de decreto.

4.5. A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

O último instrumento que compõe o sistema orçamentário brasileiro corresponde à lei de diretrizes orçamentárias, conhecida como LDO, que precisa ser aprovada antes do recesso do segundo semestre do Congresso Nacional, no que tange à União, com o intuito de garantir que a elaboração da Lei Orçamentária Anual para o exercício seguinte guarde compatibilidade com ela.

Como se viu anteriormente, o Plano Plurianual corresponde a um programa

de trabalho para uma gestão executiva e que se desenvolve por meio de etapas, que são estruturadas na lei orçamentária anual, o que permite a divisão dos programas de trabalho governamentais em exercícios orçamentários e financeiros, que acompanham o ano civil, por disposição legal (art. 34, Lei nº 4.320/64).

Contudo ficam a merecer definição os programas a realizar durante o ano, os programas que serão incluídos para um dado exercício, as metas e prioridades a serem definidas. Como cabe ao Poder Legislativo, como representante dos interesses do povo, aprovar as prioridades e interesses públicos que primeiramente merecem atendimento, é a ele que deve ser apresentado o projeto da lei ora em estudo.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é inovação do regime constitucional estabelecido com a Lei Maior de 1988. Afonso Aguiar Gomes (2004, P. 48-49), tratando desse instrumento do sistema orçamentário, leciona:

Não previu a Lei nº 4.320/64 a elaboração da Lei de diretrizes Orçamentárias. A obrigatoriedade da elaboração dessa lei, nas três esferas de Governo federal, estadual e municipal, é uma inovação e imposição da Constituição Federal em vigor (art. 165, II). Na verdade, foi a Carta Constitucional da República de 1988, o primeiro texto constitucional pátrio a tratar da elaboração desta lei. Na prática, o objetivo maior a ser alcançado com a institucionalização da Lei de Diretrizes Orçamentárias é o de oferecer a oportunidade de permitir que o Poder Legislativo participe, de forma atuante juntamente com o Poder Executivo, na construção do Plano de Trabalho do Governo a ser posto em concreto, através da execução da Lei Orçamentária Anual. Tratará, a LDO, do estabelecimento, pelo Poder Legislativo, das regras de orientação obrigatória para a elaboração do orçamento anual.

Por se tratar de uma lei destinada à fixação de critérios para a elaboração da lei orçamentária anual, fácil notar que também tem vigência anual devendo tratar em seu bojo das metas e prioridades que a Administração pretende alcançar em um dado ano.

Essa definição de metas e prioridades, nos termos do art. 165, §2º, da Lei Maior, exige a inclusão de despesas de capital, a previsão de alterações que se pretende fazer na legislação tributária e o estabelecimento de política de aplicação financeira pelas agências financeiras oficiais de fomento, sem descurar das matérias tratadas no Capítulo II, em sua segunda seção, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias vem acompanhada de um Anexo de Metas Fiscais. Esse anexo deve fazer referência: a) à avaliação do cumprimento das metas realizadas no exercício anterior; b) as metas anuais a serem atingidas no exercício seguinte, incluindo memória e metodologia de cálculos adotados e que justifiquem o resultado pretendido. Junto com a memória e a metodologia dos cálculos adotados deve ser anexado o quadro das metas fixadas nos últimos três exercícios anteriores. Com isso, é possível evidenciar a consistência das metas propostas para o próximo ano em face dos objetivos da política econômica nacional.

O anexo de metas fiscais exige ainda a inclusão de outros detalhamentos, que se deixará de fazer referência neste trabalho. O que importa aqui, na realidade, é apontar que a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem também vigência anual e se destina à fixação de metas que devem ser incluídas na Lei Orçamentária Anual, com o intuito de estabelecer um elo entre esta e a Lei Orçamentária Plurianual, para a concretização do programa de trabalho elaborado pelo governo.

Além do Anexo de Metas Fiscais, a Lei de Diretrizes Orçamentárias também vem acompanhada do Anexo de Riscos Fiscais, onde se apresentam as avaliações dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Esse anexo não faz apenas menção aos riscos, mas deve fazer referência também às medidas que serão adotadas, caso os riscos nele apontados se concretizem (GOMES, 2004, p. 51).

CAPÍTULO 5 – ANÁLISE CRÍTICA E DISCUSSÃO ACERCA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO DE FIXAÇÃO DE LIMITES PARA A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO.

Nos capítulos anteriores superou-se grande parte dos objetivos específicos estabelecidos no início dessa pesquisa. Os conceitos essenciais acerca da atividade financeira do Estado e as receitas arrecadadas (sejam elas decorrentes de empréstimos ou da tributação) foram abordados no capítulo 2; o estudo do orçamento e seu surgimento, princípios e aspectos legais foram analisados no capítulo 3; e, os instrumentos do sistema orçamentário brasileiro foram estudados no capítulo 4.

Cabe agora apresentar algumas análises de ordem crítica acerca do que se estudou. Neste capítulo, pretende-se cumprir essa tarefa, com o intuito de revelar a captação dos conceitos e a capacidade de trabalhá-los de forma unitária, revelando a conexão que os vários temas que foram até aqui abordados apresentam entre si.

Como se viu o sistema orçamentário se desenrola ao longo de um período de quatro anos, obedecendo a períodos anuais, onde é possível estabelecer o numerário empregado pelo Estado para cobrir parte de suas despesas.

Todas as obras, serviços e contratações de serviços que se destinam ao atendimento do bem comum se realizam por meio dos órgãos e das entidades públicas, que para desenvolverem os seus projetos, elaboram a proposta orçamentária onde são referidos os gastos empreendidos.

Fala-se muito na necessidade de uma reforma tributária com o escopo de reduzir a invasão do Estado no patrimônio privado e como se viu no estudo do princípio da proibição do confisco, não há ainda uma teoria que estabeleça formas de controle em relação à necessidade real do Estado na instituição de tributos.

Por essa razão, atenta à questão tão recorrente da dificuldade no estabelecimento de um parâmetro para a fixação da instituição de tributos pelo Estado, entendo possível – considerando a perspectiva do orçamento como uma estrutura particular, com seus princípios e aspectos próprios, formando um sistema que se desenrola no tempo (uma legislatura) e no espaço (englobando as necessidades públicas dos mais variados Estados que compõem o país) –

estabelecê-lo mediante essa ótica.

Um primeiro ponto admite que o sistema orçamentário não é apenas um programa de trabalho realizado para um período de quatro anos (Plano Plurianual) e que se realiza anualmente (Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual), mas também funciona como um sistema composto de vários elementos capazes de servir como parâmetro para restringir a atividade financeira do Estado.

Com efeito. Esse aspecto é consequência lógica da necessidade da aprovação dos instrumentos componentes do sistema orçamentário, pelo Poder Legislativo, que se renova periodicamente – vale dizer, a cada legislatura – de acordo com a organicidade que lhe é peculiar. Quer-se dizer com isso que a aprovação da Lei Orçamentária Anual se realiza após a análise de sua adequação à Lei de Diretrizes Orçamentárias, que lhe serve de apoio e encontra sua sustentação no Plano Plurianual, que, por sua vez, tem a Lei de Responsabilidade Fiscal, de natureza permanente, como já se referiu no capítulo 4, como seu pilar de sustentação.

Mas a organicidade do sistema em análise não se restringe tão somente à sua linearidade em termos legais, reveladas em seu aspecto hierárquico-normativo abordado no parágrafo anterior, mas alcança um nível de concretização, que se revela no *movimento* que os instrumentos orçamentários exercem uns sobre os outros. Nesse aspecto, é possível perceber não apenas a integração das peças componentes do sistema ora em comento, mas também a influência e ligação desse sistema a outros fatores, dentre os quais se incluem os fins colimados pelo Estado, que materializa o aspecto político do orçamento, estudado no item 3.2.2, e o sistema tributário, no desenrolar desse movimento.

Note-se como essa perspectiva – sistema orçamentário como movimento – permite reconhecer a possibilidade de referido sistema assumir não só uma nova estruturação, mas também uma reestruturação que vai surgindo e ressurgindo na medida em que os fins do Estado vão se concretizando e se renovando de acordo com as novas necessidades públicas.

Revela-se daí um sistema orçamentário que se constrói e se reconstrói e que não se afasta dessa realidade de *contínua construção e reconstrução*, destinada a alcançar o bem comum. Essa realidade é bem visível. Basta pensar nos créditos

suplementares, estudados no item 4.4.1., que alterando a conformação original estabelecida no estático plano hierárquico-normativo revelam o caráter dinâmico, ou seja, de movimento, do sistema orçamentário.

O orçamento, conforme estudo dos itens 3.3.1. e 3.3.5., atende aos princípios da legalidade e da exclusividade, o que permite concluir que a perspectiva hierárquico-normativa não permitiria a alteração dos projetos estabelecidos nos instrumentos do sistema orçamentário. Contudo, sob a ótica da dinamicidade do sistema orçamentário, que advém do aspecto político do orçamento (item 3.2.2), é que se admitem os créditos suplementares.

Ora, os créditos suplementares, exceção ao princípio da exclusividade, estudado no item 3.2.5, na realidade encontra fundamento na perspectiva dinâmica do sistema orçamentário. É em razão da interação que o orçamento deve guardar com os fins colimados pelo Estado é que se admite a exceção, consubstanciada na possibilidade de se incluir os créditos suplementares na lei orçamentária. Preserva-se com isso o princípio da legalidade do orçamento (estudado no item 3.3.4), ao mesmo tempo em que se reconhece que o orçamento não consiste num instrumento com fim em si mesmo, mas sim como instrumento criado e vinculado a uma meta maior.

Perceber o sistema orçamentário sob as perspectivas estática e dinâmica, acima referidas, permite reconhecê-lo como parâmetro para a restrição da atividade arrecadadora do Estado, na medida em que ele é, como se viu anteriormente, construído e reconstruído num constante movimento de integração com os fins colimados pelo Estado, que em síntese se resumem à realização do bem comum, motivo pelo qual se admite a arrecadação. Eis aí o ponto de contato entre o sistema orçamentário e o sistema tributário: a realização do bem comum.

Outro ponto a ser analisado, após a identificação do ponto de interseção entre os sistemas orçamentário e tributário, que consiste na *realização* do bem comum, consiste na ausência de uma teoria construída para abordar o caráter não confiscatório do tributo. A compreensão da perspectiva dinâmica do sistema orçamentário permite agregar um critério teórico-pragmático ao desenvolvimento prático do não confisco.

É que os estudiosos do sistema tributário afirmam que não há critérios de

aferição da ausência ou da presença do confisco. Como foi visto no item 2.3.4., a teoria do não confisco ainda está por se desenvolver.

Se a dinamicidade decorrente da interação entre as peças componentes do orçamento permite visualizar a importância do sistema orçamentário como parâmetro limitativo à atividade arrecadadora do Estado, de outro lado, o reconhecimento do orçamento como parâmetro limitativo à arrecadação estatal permite elevá-lo a critério teórico-pragmático a sustentar a noção do não confisco.

É que a ausência do confisco não se sustenta apenas na noção da capacidade contributiva, que se funda na idéia de isonomia e determina a maior exação tributária sobre aqueles que têm maior resistência econômica para suportar as despesas estatais, observando-se critérios de proporcionalidade e progressividade; mas, também, na noção do orçamento reconstruído no plano estático, elaborada a partir da compreensão do orçamento sob a perspectiva dinâmica.

O confisco não ocorre apenas quando se realiza a cobrança do tributo segundo critérios destoantes da isonomia e, portanto, dos critérios de proporcionalidade e progressividade. Ele ocorre também quando o Estado deixa de observar a demanda financeira efetivamente necessária na elaboração do orçamento, que, como foi visto no capítulo 3, foi construído justamente para que o Estado não agrida o patrimônio dos cidadãos.

Não haverá agressão ou invasão ao patrimônio do contribuinte enquanto orçamento estático for elaborado de conformidade com a demanda financeira estatal efetivamente necessária e estimável por meio da concretização do orçamento de anos anteriores. Entretanto, a elaboração estática do orçamento de conformidade com a previsão de arrecadação de receitas ataca a noção de não confisco. Isso porque permite que o Estado institua tributos para fundamentar a elaboração do orçamento, quando, na realidade, a instituição do tributo é que deve estar condicionada à efetiva demanda de receitas para a realização do bem comum.

Note-se que se de um lado o sistema orçamentário serve de parâmetro limitativo para a atividade arrecadadora do Estado, por meio da observação da influência que a sua perspectiva dinâmica exerce sobre o seu plano estático, de outro, é de observar que o plano estático construído a partir da noção anterior

estabelece um critério teórico-pragmático para sustentar a noção do confisco e de sua ausência. Isto porque haverá agressão ao patrimônio privado sempre que o Estado instituir tributação desatrelada ao suporte fático que a justifica.

Ora, o suporte fático a justificar a instituição do tributo é sempre a realização do bem comum. A observação da perspectiva dinâmica do orçamento, em sua integração interna, que ocorre entre as peças que o compõem – a Lei de Responsabilidade Fiscal, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual –, bem como com a atividade financeira, que acompanha à necessidade da realização do bem comum, que demanda por vezes a alteração do programa original, por meio dos créditos suplementares, permite reconstruir o orçamento.

Reconstruído sob o prisma teórico acima revelado, impõe-se ter o orçamento estático como critério teórico-pragmático a sustentar o sistema tributário, em sua noção daquilo que extrapola os limites do necessário e passa a caracterizar a invasão da propriedade privada, que é assegurada como direito fundamental, no art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal. Se o Estado não respeitar determinados limites, tais como a estrita legalidade, a irretroatividade, a isonomia e a capacidade contributiva, estudados anteriormente, não há como se desenvolver a noção da proibição do confisco.

Referida noção de proibição do confisco ganha força com o desenvolvimento e a operacionalidade do sistema orçamentário brasileiro, que à medida que vai se realizando, permite ao cidadão aferir o emprego da parcela de seu patrimônio que foi arrecadada pelo Estado na realização do fim para o qual foi amealhada. Dessume-se daí que o orçamento também funciona como meio de *exercício da cidadania*.

De se considerar, para encerrar esta breve e sucinta análise acerca do orçamento em face da atividade de arrecadação estatal, que o orçamento é composto de instrumentos que se organizam num sistema que pode ser conhecido, estudado e debatido para o aperfeiçoamento e favorecimento aos cidadãos, funcionando como um direito fundamental a que se tem direito dentro de uma sociedade republicana.

Com efeito. Ao afirmar a noção sistêmica do orçamento, vislumbra-se uma organização atrelada à obrigatória participação de várias pessoas e entidades, que,

uma a uma, contribuem para a composição e constante evolução de um instrumento que não se destina apenas a afirmar-se público, mas que, para além disso, constitui-se no caminho para o encontro dos contornos limitativos da atividade tributária levada a efeito pela atuação do Estado.

CAPÍTULO 6 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado consiste numa organização política que se destina ao atingimento de determinados fins. Seus elementos são o povo, o território e um governo dotado de soberania. Dentre os vários fins colimados pelo Estado, que incluem a saúde, a segurança pública, a educação, o transporte, o lazer, a família, dentre outros, pode-se afirmar que em síntese o Estado busca a realização do bem comum e a construção de uma sociedade harmônica, onde o convívio social seja o mais pacífico possível.

Como realidade, o Estado pode assumir formas variadas de governo. Dentre as várias formas de governo, duas são as principais: a monarquia e a república.

A monarquia se baseia na concentração de poderes nas mãos de uma dada família enquanto que a república se caracteriza pela concentração de poderes na mão do povo, considerando-se que tudo o que se faz por meio do Estado na realidade interessa a todos. Essa é a noção etimológica de república, que encontra origem em *res publica*, onde a *res* corresponde à coisa, entendendo-se por coisa tudo aquilo que é inerente ao Estado.

O Brasil adotou logo no *caput*, do art. 1º, da Constituição o modelo republicano. Nesse modelo o exercício do poder é transitório, impondo-se a alternância da titularidade daqueles que assumem a incumbência de governar.

Além de assumir um modelo republicano de governo, o Brasil adotou a fórmula de um Estado democrático de direito, como se deflui também da leitura do *caput* do art. 1º, da Lei Maior, o que significa dizer que o Estado brasileiro assegura: 1º - um conjunto mínimo de direitos e garantias que são fundamentais aos indivíduos, dentre os quais se inclui o direito à propriedade (art. 5º, XX, Constituição Federal), bem como o de ser cidadão e, por isso, participar como agente atuante dentro do Estado (art. 14, *caput*, Constituição Federal); 2º - o império da lei, inclusive em relação ao próprio Estado (art. 5º, inciso II, Constituição Federal).

Para atingir seus fins o Estado se encontra dentro de um sistema, composto por outros subsistemas que estabelecem conexões entre si. Dois são os subsistemas que foram estudados neste trabalho: primeiramente, o sistema tributário nacional foi abordado em alguns de seus aspectos, com o intuito de revelar

que o Estado desempenha uma atividade financeira que se destina à arrecadação de recursos patrimoniais dos seus cidadãos, com o escopo de compor receitas, a fim de se desincumbir de sua missão de realização do bem comum; posteriormente, o sistema orçamentário brasileiro, composto de três instrumentos, que assumem a natureza de lei e se presta à organização de programas de trabalho estabelecidos pelos Chefes dos Poderes Executivos em nível federal, estadual e municipal para a concretização de metas e prioridades capazes de cumprir o papel estatal.

Destaca-se a observação de que há dificuldades no tratamento do princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição, e que estabelece vedação para o Estado instituir tributo com tendência de confisco. Como se viu no item 2.3.5., Paulo de Barros Carvalho leciona que ainda é deficiente a doutrina que estuda referido princípio. Com efeito, existem dificuldades no estabelecimento de parâmetros para a aferição do abuso ou não na instituição de tributos pelo Estado.

Um dos critérios utilizados para o afastamento do confisco reside na capacidade contributiva. Na medida em que se faz a distinção entre progressividade e proporcionalidade, pode-se afastar o confisco em relação a várias situações.

Contudo, o fato de o Estado brasileiro ter adotado o modelo republicano – que exige o respeito a uma série de direitos fundamentais, dentre os quais se incluem a propriedade e a cidadania – impõe-se a restrição de instituição de tributos que não sejam efetivamente necessários à concretização dos fins por ele colimados.

Diante disso, o orçamento surge como instrumento capaz de servir à fixação de parâmetro para a instituição de tributos pelo Estado.

Com efeito. Na medida em que os entes federativos se submetem, por regramento constitucional, à elaboração de programas de trabalho que dependem da aprovação do Poder Legislativo, surge a possibilidade de se definirem limites à constante necessidade estatal de obtenção de novas receitas, respeitando-se, destarte, a cidadania como direito fundamental.

Há, ainda, um outro aspecto que merece ser destacado em relação ao orçamento e seus instrumentos, a saber, a lei plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Trata-se do fato de que a atuação desses instrumentos do sistema orçamentário funciona também como mecanismo de otimização das receitas, destacando-se as perspectivas estática e dinâmica, vistas

no capítulo anterior. Além disso, a atuação dos instrumentos componentes do sistema orçamentário brasileiro funciona também como forma de respeito à cidadania enquanto permite que órgãos de controle fiscalizem a aplicação e gestão daquilo que todos ajudaram a compor (as receitas públicas), o que guarda estreita relação com a forma de governo adotada pelo Brasil, a república.

Aliás, é justamente em homenagem ao modelo republicano de governo que se instituíram os princípios da estrita legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da capacidade contributiva e da proibição de confisco, que não excluem a existência de outros princípios não abordados neste trabalho por não guardarem relação com o que se tinha por objetivo.

Foi também em busca da participação no Estado que surgiu o orçamento na época do Rei João Sem Terra (John Lackland), com a *Magna Charta Libertatum*, em 1215. Foi diante da excessiva carga tributária que pesava sobre os súditos é que surgiu a idéia de se exigir do rei a instituição de um orçamento, destinado à comprovação da necessidade de receitas para o atendimento das necessidades coletivas.

Se num primeiro momento o orçamento surgiu apenas em seu aspecto econômico e político, com o passar do tempo ganhou também um aspecto jurídico, exigindo-se a sua aprovação pelo órgão legislativo a fim de assegurar a participação do povo na aprovação das despesas governamentais. Eis aí mais uma vez a verificação do orçamento como um instrumento de respeito à cidadania, dentro de um regime constitucional que adotou a república como forma de governo.

Deveras. Na medida em que o orçamento prevê a receita e fixa as despesas para um exercício financeiro, por meio da Lei Orçamentária Anual, com o intuito de atingir as metas e prioridades definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, com o escopo de cumprir o programa de trabalho de uma gestão, fixado no Plano Plurianual, delimita-se o *quantum* de receitas se faz necessário para a cobertura de uma parte das despesas governamentais.

Melhorar a fiscalização da execução do orçamento é medida que certamente pode contribuir para a redução da submissão da propriedade privada aos anseios constantes por mais receitas. Sincronizado o sistema orçamentário brasileiro, ter-se-á um parâmetro limitativo à atividade estatal de arrecadação.

De tudo o que se estudou, infere-se que o sistema orçamentário pode servir como mecanismo de fiscalização e fortalecimento da cidadania; como parâmetro para a definição de contornos à proibição de confisco e respeito à propriedade privada; e, como instrumento de transformação social, na medida em que funciona como um sistema, que acompanha a dinâmica da realidade de cada época vivida pelo Estado.

Com isso, espera-se que se tenha atingido a meta proposta no início deste trabalho, o de revelar que o sistema orçamentário brasileiro funciona como limite à atividade arrecadadora do Estado.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. *A Lei 4.320 comentada ao alcance de todos*, Belo Horizonte: Fórum, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, 4ª ed., atualizada, São Paulo: Saraiva, 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, Vol. 6, Tomo 1, São Paulo: Saraiva, 1988.

BRASIL, *Constituição da República Federativa*, 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL, *Código Civil*, 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 10ª ed., revista e aumentada, São Paulo: Saraiva, 1998.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*, 7ª ed., revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2005.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*, 28ª ed., revista e atualizada, Rio de Janeiro: Ibam, 1998. p. 22.

MENEZES, Aderson de. *Teoria geral do Estado*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 23ª ed., atual. até a EC 56/07, São Paulo: Saraiva, 2008.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, 15ª ed., revista, São Paulo: Malheiros, 1998.