

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO E
CONTABILIDADE PÚBLICA

JOSÉ ALVES NETO

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS:
UMA ANÁLISE NO CONTEXTO DAS CONSTITUIÇÕES E DE LEIS
ORÇAMENTÁRIAS FEDERAIS

Brasília

2006

JOSÉ ALVES NETO

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS:

**UMA ANÁLISE NO CONTEXTO DAS CONSTITUIÇÕES E DE LEIS
ORÇAMENTÁRIAS FEDERAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como um dos requisitos para a conclusão do Curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. James Giacomoni.

Brasília

2006

Alves Neto, José.

Princípios orçamentários no contexto das Constituições e leis orçamentárias / José Alves Neto. – Brasília : Universidade de Brasília, 2006.

55 f.

1.Orçamento público. 2. Princípios orçamentários. I.
Título.

CDU 336.12

RESUMO

A elaboração e a execução dos orçamentos, para alcançarem o estágio de modernização e eficácia dos dias atuais, passaram por um longo processo de aperfeiçoamento gradativo, no qual os princípios orçamentários desempenharam um papel preponderante. Esses princípios, que no caso brasileiro, estão, em grande parte incorporados à Constituição, são regras orientadoras que balizam a elaboração e a execução dos orçamentos, dando-lhes estabilidade e consistência, contribuindo para o seu aperfeiçoamento. Nos últimos anos, além da observação dos princípios tradicionais, têm assumido importância crescente os aspectos relacionados à transparência e ao controle, fruto de uma maior conscientização da sociedade, a qual o Governo Federal tem envidado esforços no sentido de atender, através de disposições estabelecidas nas leis de diretrizes orçamentárias recentes, visando evidenciar a transparência da gestão fiscal e ampliar o acesso da sociedade a todas as informações relacionadas à elaboração e à execução dos orçamentos. O presente trabalho evidencia a importância desses princípios e demonstra a crescente incorporação dos mesmos aos textos constitucionais, especialmente na vigente, onde, dos quatorze (14) princípios analisados, onze (11), ou quase 80%, estão ali consagrados.

Palavras-chave: Orçamento público. Princípios orçamentários.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
2 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	5
3 OBJETIVOS	6
3.1 Objetivo geral.....	6
3.2 Objetivos específicos	6
4 METODOLOGIA	7
5 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.....	8
5.1 Princípio da Anualidade ou Periodicidade.....	10
5.2 Princípio da Clareza	11
5.3 Princípio da Especificação ou Discriminação	12
5.4 Princípio da Exclusividade.....	13
5.5 Princípio da não vinculação de receitas	14
5.6 Princípio da Prévia Autorização (ou legalidade).....	16
5.7 Princípio da Publicidade	17
5.8 Princípio da Unidade	19
5.9 Princípio da Universalidade	21
5.10 Princípio do Equilíbrio.....	22
5.11 Princípio da Exatidão.....	24
5.12 Princípio da Flexibilidade	25
5.13 Princípio da Programação	27
5.14 Princípio da Regionalização	28
6 ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	29
6.1 Constituição de 1824	29

6.2 Lei Orçamentária de 1828.....	29
6.3 Constituição de 1891	32
6.4 Leis Orçamentárias de 1892.....	32
6.5 Código de Contabilidade da União (1922).....	34
6.6 Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933	35
6.7 Constituição de 1934	35
6.8 Lei Orçamentária de 1936 (Lei nº 115, de 13 de novembro de 1935)	37
6.9 Constituição de 1937	38
6.10 Decreto-Lei nº 942, de 10 de dezembro de 1938 (Orçamento de 1939)..	39
6.11 Constituição de 1946	39
6.12 Lei Orçamentária para 1948 (Lei nº 162, de 2 de dezembro de 1947)..	40
6.13 Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.....	40
6.14 Constituição de 1967 (Com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969).....	42
6.15 Lei Orçamentária para 1969 (Lei nº 5.546, de 29 de novembro de 1968)	45
6.16 Constituição de 1988	45
6.17 Lei Orçamentária para 1990 (Lei nº 7.999, de 31 de janeiro de 1990) .	48
7 RESUMO DOS RESULTADOS.....	50
8 CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho destaca a importância dos princípios orçamentários e sua evolução no contexto das Constituições brasileiras, evidenciando sua incorporação aos textos constitucionais.

As duas primeiras Constituições, a de 1824 e a de 1891 não trazem, no seu texto, qualquer referência a princípios orçamentários, o que somente é observado a partir da Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926.

Complementarmente, foram analisadas as leis orçamentárias do ano seguinte à promulgação de cada Constituição, procurando identificar os princípios orçamentários nos textos dessas leis.

Por sua importância, incluiu-se na análise o Código de Contabilidade da União, de 1922 e a Lei nº 4.320/64 que, já a partir do seu art. 2º, consagrou três princípios orçamentários: os da unidade, universalidade e anualidade, além de outros como especificação, orçamento bruto, equilíbrio, exclusividade e programação.

2 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

A proposta do trabalho foi investigar a ocorrência de princípios orçamentários nos textos constitucionais, no Código de Contabilidade da União e na Lei nº 4.320/64 e sua observância nas leis orçamentárias imediatamente posteriores às Constituições.

Em vista disso, foi proposta a seguinte pergunta: Em que medida os princípios orçamentários foram evidenciados nos textos constitucionais e nas leis orçamentárias brasileiras?

3 OBJETIVOS

3.1 Objetivo geral

Verificar em que medida os princípios orçamentários foram evidenciados nos textos constitucionais e nas leis orçamentárias brasileiras.

3.2 Objetivos específicos

a. Identificar a presença dos princípios orçamentários nos textos das Constituições brasileiras;

b. Identificar a observância dos princípios orçamentários nos textos das leis orçamentárias editadas nos anos subsequentes à edição das Constituições;

c. Identificar a presença dos princípios orçamentários nos textos do Código de Contabilidade da União e da Lei nº 4.320/64; e

d. Aquilatar a importância da consagração dos princípios orçamentários nos textos constitucionais e sua evolução desde a primeira até a atual Constituição.

4 METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa do tipo bibliográfica que buscou identificar a ocorrência dos princípios orçamentários nos textos constitucionais, no Código de Contabilidade da União e na Lei nº 4.320/64.

Basicamente a pesquisa se concentrou na compilação das Constituições do Brasil, de autoria de Adriano Campanhole e Hilton Lobo Campanhole e em dois outros livros: o Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, de Osvaldo Maldonado Sanches e Orçamento Público, de James Giacomoni. Outros autores foram consultados, porém os três citados respondem por aproximadamente 90% do material pesquisado.

5 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários, segundo Sanches (2004, p. 277), são:

Um conjunto de proposições orientadoras que balizam os processos e as práticas orçamentárias, com vistas a dar-lhes estabilidade e consistência, sobretudo no que se refere e à sua transparência e ao seu controle pelo Poder Legislativo e pelas demais instituições da sociedade.

Como observa o mesmo autor, apesar das divergências sobre a estrutura e conceituação desses princípios, existem vários deles que são geralmente aceitos e consagrados na literatura técnica.

Segundo Giacomoni (2005, p. 70):

Desde seus primórdios a instituição orçamentária foi cercada de uma série de regras com a finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de sua principal finalidade: auxiliar o controle parlamentar sobre os Executivos. Essas regras (princípios) receberam grande ênfase na fase em que os orçamentos possuíam forte conotação jurídica e, alguns deles chegaram até os dias de hoje incorporados à legislação.

Essa incorporação, em termos de Constituição, só aconteceu a partir da Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926, com a inclusão dos princípios orçamentários da Exclusividade e do Equilíbrio, que tinham, respectivamente, a seguinte redação:

As leis de orçamento não podem conter disposições estranhas à previsão da receita e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nessa proibição: a) a autorização para a abertura de créditos suplementares e para operações de crédito como antecipação da Receita; b) a determinação do destino a dar ao saldo do exercício ou do modo de cobrir o déficit” e “é vedado ao Congresso conceder créditos ilimitados.

Os princípios orçamentários podem ser agrupados em clássicos (ou tradicionais) e complementares.

De acordo com Sanches (2004, p.277):

Devem ser entendidos como Clássicos aqueles que foram consolidados ao longo do desenvolvimento histórico do orçamento, desde a Idade Média até meados do século XX e, como Complementares, aqueles delineados na era moderna, em que o Orçamento Público passou a ser caracterizado - além de instrumento político-legal - também como instrumento de planejamento/programação e de gerência/administração.

Segundo o mesmo autor, os princípios orçamentários clássicos seriam (2004, p.277):

- Anualidade (ou Periodicidade)
- Clareza
- Especificação (ou Discriminação)
- Exclusividade
- Não-Vinculação (ou Não-Afetação) de receitas
- Prévia Autorização (ou Legalidade)
- Publicidade
- Unidade
- Universalidade

E os Complementares:

- Equilíbrio
- Exatidão
- Flexibilidade
- Programação
- Regionalização

Todos esses princípios encontram-se acolhidos, em maior ou menor grau, na ordem jurídica brasileira, alguns na própria Constituição, outros na Lei nº 4.320/64, no Decreto-Lei nº 200/67, nas leis de diretrizes orçamentárias da União dos últimos anos e recentemente, na Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Seguindo a seqüência indicada por Sanches, conceituaremos cada princípio, a partir das definições encontradas em autores consagrados como Sebastião de Sant'Anna e Silva, José Afonso da Silva e os dois anteriormente citados.

5.1 Princípio da Anualidade ou Periodicidade

Sanches (2004, p. 29), situa este como:

Princípio orçamentário clássico, de origem inglesa, também denominado Princípio da Periodicidade, segundo o qual o orçamento público (estimativas da receita e fixação da despesa) deve ser elaborado por um período determinado de tempo (geralmente um ano), podendo este coincidir ou não com o ano civil.

Complementando, Giacomoni (2005, p. 79), afirma que “a origem mais remota desse princípio está na regra da anualidade do imposto, que vigorou na Inglaterra antes mesmo do surgimento do orçamento”.

Para Montesquieu (*apud* TORRES, 1995, p. 202), considera que “o Legislativo deve exercer o controle político sobre o Executivo pela renovação anual da permissão para a cobrança dos tributos e a realização dos gastos, sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira”.

A finalidade exclusiva do princípio, na sua origem, era, segundo Silva (1962, p.34), “obrigar o Poder Executivo a solicitar periodicamente ao Parlamento autorização para a cobrança de tributos e para a aplicação do respectivo produto”.

No ordenamento jurídico pátrio este princípio se acha acolhido no art. 2º da Lei nº 4.320/64, juntamente com os princípios da Unidade e Universalidade, e nos arts. 165, Inciso III e 167, Inciso I da Constituição, abaixo transcritos:

Art. 2º (Lei nº 4.320/64): a Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e da despesa de forma a evidenciar ... obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade.

Art. 165 (Constituição Federal): leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I- ...

II- ...

III- os orçamentos anuais.

Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual.

Por outro lado, no Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, conforme disposto no art. 34 da Lei nº 4.320/64.

O princípio da Anualidade, como o próprio nome indica, supõe o período de tempo de um ano, mas não quer dizer que este coincida com o ano civil. Silva (1973, p. 134), informa que assim não é em vários países: Alemanha e Grã-Bretanha, de 1º de abril a 31 de março; Estados Unidos e Itália, de 1º de julho a 30 de junho. O mais comum, contudo, é a coincidência com o ano civil.

5.2 Princípio da Clareza

Sanches (2004, f. 62), define como:

Princípio orçamentário clássico segundo o qual a Lei Orçamentária deve ser estruturada por meio de categorias e elementos que facilitem sua compreensão até mesmo por pessoas de limitado conhecimento técnico no campo das finanças públicas.

O orçamento público, segundo Giacomoni, (2005, p.86):

Ao cumprir múltiplas funções – algumas não técnicas – deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou por interesse, precisam manipulá-lo.

Conforme Silva (1973, p.154), “clareza e inteligibilidade do orçamento compõem a exigência de que o orçamento seja de fácil compreensão pelo povo e fácil controle por seus representantes”.

Em termos de clareza, os orçamentos brasileiros alcançaram notável progresso, especialmente após a implementação do orçamento-programa, que trouxe a informação fundamental relacionada aos programas de trabalho, constituídos de projetos e atividades, por sua vez vinculados a uma estrutura de programas e subprogramas (atualmente funções, subfunções e programas), possibilitando a identificação dos objetivos governamentais. Antes disso não era possível identificar a dimensão

programática dos gastos do Governo, apenas a institucional e a finalidade do gasto (material, pessoal, serviços, obras, etc.).

Ao longo dos anos ocorreu um lento processo de aperfeiçoamento do aspecto “clareza”, quando o Governo Federal incorporou aos títulos dos projetos e atividades seus objetivos e metas físicas, possibilitando a identificação dos propósitos do gasto e dimensionando fisicamente suas metas.

5.3 Princípio da Especificação ou Discriminação

Sanches (2004, p.142-143), conceitua como:

Princípio orçamentário clássico, de caráter formal, conhecido também por Princípio da Discriminação, segundo o qual a receita e a despesa públicas devem constar do Orçamento com um satisfatório nível de especificação ou detalhamento, isto é, elas devem ser autorizadas pelo Legislativo não em bloco, mas em detalhe.

Segundo Giacomoni, (2005, p.82), o princípio da especialização, discriminação ou especialização:

É mais uma das regras clássicas dispostas com a finalidade de apoiar o trabalho fiscalizador dos parlamentos sobre as finanças executivas. De acordo com esse princípio, as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação.

A observação deste princípio possibilita a inibição de autorizações genéricas que dêem ao Executivo demasiada flexibilidade e arbítrio na programação da despesa.

A Lei nº 4.320/64, nos seus arts. 5º (“a Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único”) e 15 (“na lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos”), reforça a necessidade de programar a despesa, no seu aspecto de objeto de gasto, em níveis de especificação adequados, que permitam ao Legislativo, quando da apreciação da Proposta Orçamentária, saber em que Elementos de Despesa os recursos serão aplicados.

O mesmo vale para a estimativa da receita, que deve ser feita com um nível satisfatório de discriminação, de tal forma a possibilitar ao Legislativo a identificação pormenorizada da origem dos recursos.

Silva (1973, p. 156), assevera que “o problema mais sério da especificação está em saber qual o limite da discriminação, pois não deverá haver descrição minuciosa, nem globalização”.

Na maioria dos Estados e Municípios, antes da edição da Portaria Interministerial nº 163/2001¹, os orçamentos eram estruturados em nível de Elemento de Despesa, conforme estabelecido no art. 15 da Lei nº 4.320/64, ficando seu detalhamento ao nível de subelemento e item à cargo dos Executivos, que aprovavam por Decreto um “Quadro de Detalhamento da Despesa – QDD”. Dessa forma, como o orçamento era executado ao nível de subelemento e item, as alterações intra-elementos eram feitas por Decreto.

Atualmente, por força da retrocitada portaria, não só a União, mas todos os entes da Federação usam uma classificação que permite a aprovação do orçamento em nível de Grupos de Natureza da Despesa – GND, o equivalente às antigas Subcategorias Econômicas², podendo distribuir livremente o montante aprovado por Elementos de Despesa, o que proporciona uma grande flexibilidade na execução orçamentária.

5.4 Princípio da Exclusividade

Como ensina Sanches (2004, p.149), o princípio da exclusividade é um “princípio orçamentário clássico, segundo o qual a lei orçamentária não conterá matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa”.

No entendimento de Silva (1962, p.31), “o princípio da exclusividade é uma simples regra de técnica legislativa”.

¹ Que estabeleceu normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

² Despesas de custeio, transferências correntes, investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

O princípio tem por objetivo, segundo o mesmo autor:

Disciplinar a votação do orçamento nas Assembléias Legislativas, impedindo que elas se utilizem de um processo legislativo mais rápido e sujeito a prazos fatais, para conseguirem a aprovação, sem maior exame ou discussão, de medidas estranhas à matéria financeira.

Este princípio consta do texto constitucional desde 1926 e perdurou em todas as Constituições subseqüentes. Na Constituição vigente tem a seguinte redação:

Art. 165, § 8º: a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita, nos termos da lei.

Silva (1973, p.108), observa que:

Antes da constitucionalização do princípio da exclusividade, os orçamentos brasileiros eram recheados de dispositivos de natureza diversa do seu conteúdo financeiro, constituindo as famosas caudas orçamentárias da Primeira República.

Giacomoni (2005, p.84), registra que a Lei nº 4.320/64, em seu art. 7º, trata também do conteúdo possível da lei orçamentária, ressaltando a possibilidade de a mesma conter autorização para a abertura de créditos suplementares até determinada importância e para a realização de operações de crédito por antecipação da receita.

5.5 Princípio da não vinculação de receitas

De acordo com Sanches (2004, p.224):

Princípio orçamentário clássico, também conhecido como Princípio da Não-Afetação de Receitas, segundo o qual todas as receitas orçamentárias devem ser recolhidas ao Caixa Único do Tesouro, sem qualquer vinculação em termos de destinação.

Segundo Torres (1995, p.208):

O princípio da não-afetação se justifica na medida em que reserva ao orçamento e à própria administração, em sua atividade discricionária na execução da despesa pública, espaço para determinar os gastos com os investimentos e as políticas sociais.

O princípio constitucional, no entanto, tem pouca aplicação, tendo em vista que as normas jurídicas e do direito econômico já vinculam boa parte das receitas. A Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, enfraqueceu ainda mais o princípio da não-afetação, ao criar, nos exercícios de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos seriam aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de duração continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social. Esse superfundo contou com recursos provenientes da arrecadação do imposto de renda, do IOF, da contribuição social sobre o lucro, bem como de vinte por cento de produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União.

O Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal, vigorou até 31 de dezembro de 1999. A partir do ano 2000 foi reformulado e passou a se chamar Desvinculação de Recursos da União (DRU), tendo sua prorrogação aprovada pelo Congresso Nacional até 2007.

A DRU, de acordo com informação divulgada no site do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão:

Objetiva tão somente dar uma maior flexibilidade à alocação dos recursos públicos e não significa elevação das receitas disponíveis para o governo federal. Além disso, não afeta as transferências constitucionais para Estados e Municípios, cuja principal fonte de receita é o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Renda, uma vez que a desvinculação é feita após os cálculos das transferências.

Segundo o mesmo site, as finalidades da DRU são:

1. Permitir a alocação mais adequada de recursos orçamentários;
2. Não permitir que determinados itens de despesas fiquem com excesso de recursos vinculados, ao mesmo tempo que outras áreas apresentam carência de recursos; e
3. Permitir o financiamento de despesas incomprimíveis sem endividamento adicional da União.

A questão da rigidez orçamentária foi desenvolvida por Oliveira (2004), em matéria publicada no jornal Valor Econômico (2004), defendendo a tese de que o excesso de vinculação:

Impede uma alocação mais eficiente e justa dos recursos disponíveis, pois nem sempre uma determinada área, que possui receita vinculada, necessita de todos os recursos colocados à sua disposição. Uma outra área, também prioritária, pode necessitar mais desses recursos naquele ano.

O jornalista conclui discorrendo sobre a política fiscal anti-cíclica, que se resume em realizar superávit primário maior em anos de forte crescimento econômico e superávit menor quando a economia não for bem.

Para adotar essa política fiscal anti-cíclica o Ministério da Fazenda considera necessário reduzir substancialmente as vinculações de receitas. O Ministério da Fazenda avalia que a rigidez orçamentária tende a tornar a política fiscal pró-cíclica e a diminuir a qualidade dos gastos.

Finaliza questionando a viabilidade política de uma redução do atual nível de vinculação de receitas, que chega a 85% da despesa primária total, segundo o parecer do deputado Jorge Bittar (2003), sobre a proposta orçamentária para 2004.

5.6 Princípio da Prévia Autorização (ou legalidade)

Segundo Sanches (2004, p. 274-275), “princípio orçamentário clássico, segundo o qual a arrecadação de receitas e a execução de despesas pelo setor público deve ser precedida de expressa autorização do Poder Legislativo.”

O princípio se acha legitimado pelo art. 165, inciso III, da Constituição, que dispõe:

Art. 165. “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I -

II - ...

III - Os orçamentos anuais.

Também no art. 167, inciso I, está evidenciada a vedação de se iniciar programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual.

Conforme observa Silva (1973, p.153), “o princípio da legalidade em matéria orçamentária tem o mesmo fundamento do princípio da legalidade geral, segundo o qual a administração se subordina aos ditames da lei”.

O mesmo autor, ao comentar sobre o princípio da legalidade da receita, esclarece que o mesmo “se revela quase todo no princípio da legalidade tributária”, explícito no art. 150 da Constituição, que estabelece:

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;

II - ...

III - Cobrar tributos:

a....

b.No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

5.7 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE

De acordo com Sanches (2004, p.288):

Princípio orçamentário clássico, segundo o qual as leis de natureza orçamentária (LOAs e Créditos Adicionais), como qualquer outra lei, só adquirem validade depois de publicadas em veículo com abrangência suficiente para propiciar o conhecimento do seu conteúdo pelos funcionários públicos e pela população em geral..

Giacomoni (2005, p. 86), entende que:

Por sua importância e significação e pelo interesse que desperta, o orçamento público deve merecer ampla publicidade. Formalmente, o princípio é cumprido, pois, como as demais leis, é publicado nos diários oficiais. A publicidade ideal, porém, envolve as mesmas questões ligadas à clareza. Resumos comentados da proposta orçamentária deveriam ser amplamente difundidos, de forma que possibilitassem ao maior número possível de pessoas inteirar-se das realizações pretendidas pelas administrações públicas.

Francisco Glauber (2005, p.36) observa que:

Mais do que um princípio orçamentário, é um princípio constitucional que norteia todos os atos da administração pública, em complemento ao aspecto formal, incluindo os atos relativos a pessoal e os de natureza financeira, patrimonial e contábil. O maior objetivo desse

princípio é oferecer o caráter informacional aos atos públicos, na busca da tão propalada transparência dos gastos públicos. Essa regra está prevista no artigo 37 da Constituição Federal, quando estabelece os princípios de administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

No entendimento de Silva (1973, p.155), “a publicidade é um princípio básico da atividade do poder público no regime democrático, aplicando-se também ao orçamento, que é a peça fundamental da atividade governamental”.

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2007 evidencia o Princípio da Publicidade no seu art. 18:

A elaboração e aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2007, e a execução da respectiva lei deverão ser realizadas de modo a evidenciar a transparência da gestão fiscal, observando-se o **princípio da publicidade** (grifo nosso) e permitindo-se o amplo acesso da sociedade a todas as informações relativas a cada uma dessas etapas:

§ 1º- Serão divulgados na internet, pelo menos:

I - Pelo Poder Executivo:

- a) as estimativas das receitas de que trata o art. 12, § 3º, da Lei Complementar nº 101, de 2000;
- b) a Proposta de Lei Orçamentária de 2007, inclusive em versão simplificada, seus anexos e as informações complementares;
- c) a Lei Orçamentária de 2007 e seus anexos;
- d) a execução orçamentária com o detalhamento das ações e respectivos subtítulos, por unidade da Federação, de forma regionalizada, por órgão, unidade orçamentária, função, subfunção e programa, mensalmente e de forma acumulada;
- e) dados gerenciais referentes à execução do Plano Plurianual;
- f) até o 20º (vigésimo) dia de cada mês, relatório comparando a arrecadação mensal realizada até o mês anterior das receitas federais administradas ou acompanhadas pela Secretaria da Receita Federal, líquida de restituições e incentivos fiscais, e as administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social- INSS, com as respectivas estimativas mensais constantes dos demonstrativos de que trata o item XIV do Anexo III desta Lei, bem como de eventuais reestimativas por força de lei;
- g) até o 25º (vigésimo quinto) dia de cada mês, relatório comparando a receita realizada com a prevista na Lei Orçamentária e no cronograma de arrecadação, mês a mês e acumulada, discriminando as parcelas primária e financeira;
- h) até o 60º (sexagésimo) dia após a publicação da Lei Orçamentária, cadastro de ações contendo, no mínimo, a descrição das ações constantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;

i) demonstrativo, atualizado mensalmente, de contratos, convênios, contratos de repasse ou termo de parceria referentes a projetos, discriminando as classificações funcional e por programas, a unidade orçamentária, a contratada ou conveniente, o objeto e os prazos de execução, os valores e as datas das liberações dos recursos;

j) no sítio de cada Unidade Jurisdicionada que apresenta processo de contas, o Relatório de Gestão, o Relatório e Certificado de Auditoria, o Parecer do Órgão de Controle Interno e o Pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou autoridade de nível hierárquico equivalente, integrantes da respectiva Tomada de Contas Anuais e Extraordinárias, dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal, em até 30 (trinta) dias após seu envio ao Tribunal de Contas da União- TCU; e

k) até o 30º (trigésimo) dia após o encerramento de cada bimestre, demonstrativos relativos a empréstimos e financiamentos, inclusive a fundo perdido, consolidados por agência de fomento, elaborados de acordo com as informações e critérios constantes dos §§ 4º e 5º do art. 101 desta Lei; e

II - Pelo Congresso Nacional, a relação das obras com indícios de irregularidades graves, o parecer preliminar, os relatórios setoriais e final e o parecer da Comissão Mista prevista no art. 166, § 1º da Constituição, com seus anexos, do Projeto de Lei Orçamentária de 2007.

§ 2º- A Comissão Mista prevista no art. 166, § 1º, da Constituição, terá acesso a todos os dados da Proposta Orçamentária, inclusive por meio do SIDOR.

§ 3º- Para fins do atendimento do disposto na alínea “h” do inciso I § 1º deste artigo, a Comissão Mista referida no § 2º deverá enviar ao Poder Executivo, até 45 (quarenta e cinco) dias após a publicação da Lei Orçamentária, as informações relativas às ações que tenham sido incluídas por emenda parlamentar.

§ 4º- O Poder Legislativo poderá realizar audiências públicas durante a apreciação da Proposta Orçamentária, em conformidade com o disposto no parágrafo único do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

Percebe-se na redação deste artigo uma preocupação em assegurar transparência e plena publicidade à gestão fiscal, inclusive pela internet, e não só as informações relativas à Lei Orçamentária, mas aquelas relacionadas à execução orçamentária e ao Plano Plurianual.

5.8 Princípio da Unidade

Na definição de Sanches (2004, p.367):

Princípio orçamentário clássico, segundo o qual o orçamento de cada pessoa jurídica de direito público, de cada esfera de governo (União, Estados ou Municípios), deve ser elaborado com base numa mesma política orçamentária, estruturado de modo uniforme e contido num só documento, condenáveis todas as formas de orçamentos paralelos.

No Brasil esse princípio se acha consagrado no art. 2º da Lei nº 4.320/64, que estabelece:

A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da **unidade**, (grifo nosso) universalidade e anualidade.” Acha-se expresso, também, no art. 165 da Constituição, cujo § 5º estabelece: A lei orçamentária **anual** compreenderá: I- o orçamento fiscal referente aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; II- o orçamento de investimento das empresas ...; III- o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados.

De acordo com Silva (1973, p.140), “o princípio da unidade orçamentária foi dos mais caros à concepção clássica e certamente o mais violado”.

Giacomoni (2005, p.71), confirma essa violação, ao comentar a crise vivenciada pelos princípios em face da evolução do papel dos orçamentos públicos:

Não raro, mesmo no passado, o princípio era descumprido, pois situações de excepcionalidade, como guerras, calamidades, crises econômicas, etc., acabavam justificando o emprego de orçamentos especiais, que operavam em paralelo ao orçamento ordinário.

Silva (1962, p.21), na mesma linha de pensamento, afirma que “o princípio da unidade orçamentária sempre esteve sujeito a constantes violações, através da prática dos orçamentos paralelos e extraordinários ou de caixas ou fundos especiais para o financiamento específico de determinados gastos públicos”.

No Brasil, pode-se afirmar que, até o advento da Constituição de 1988, esse princípio não era observado, apesar de sua obediência ser exigida no art. 2º da Lei nº 4.320/64, acima transcrito. A razão para tal repousava na existência de múltiplos orçamentos na administração federal (orçamento geral da União, monetário e das estatais).

5.9 Princípio da Universalidade

Ainda segundo Sanches (2004, p.372), trata-se de um “princípio orçamentário clássico, de origem francesa, segundo o qual todas as receitas e todas as despesas devem ser incluídas na lei orçamentária”.

No ordenamento jurídico brasileiro o princípio se acha consagrado pelos arts. 2º e 6º da Lei nº 4.320/64:

Art. 2º. A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade e Art. 6º. Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

Consultando Giacomoni (2005, p.74), verifica-se que, além dos artigos acima citados por Sanches, o princípio da Universalidade está evidenciado igualmente nos arts. 3º e 4º da referida Lei, adiante transcritos:

Art. 3º- A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em Lei.

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

Art. 4º- A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no art. 2º.

Como observa Torres (1995, p. 206), “com o orçamento da seguridade, desaparecem as dúvidas quanto à subsunção de tais despesas ao princípio da universalidade, coisa que ainda persiste em alguns países”.

Giacomoni, com relação ao mesmo assunto, assevera que:

Igualmente correta é a exigência da inclusão no orçamento anual dos orçamentos das entidades previdenciárias. Na sistemática anterior, em função da auto-suficiência das finanças do setor, em sua quase totalidade baseadas nas contribuições de empregadores e empregados, o orçamento previdenciário era aprovado no âmbito exclusivo do Poder Executivo. As contribuições previdenciárias, se não chegam a constituir-se em tributos nos termos da caracterização jurídica consagrada, não deixam de ser receitas públicas e, como tal, devem estar sujeitas ao controle parlamentar.

Conforme Silva (1973, p.146):

O princípio da universalidade foi sempre considerado essencial a uma boa administração orçamentária. Sua formulação, como quase todos os princípios orçamentários, efetivou-se em nome do controle político das atividades financeiras.

O princípio da universalidade é habitualmente complementado pela regra do orçamento bruto (que veda quaisquer deduções), estabelecida pelo art. 6º da Lei nº 4.320/64, acima citado.

Gaston Jèze (*apud* SILVA, 1962, p.13), transcreveu:

Estas duas regras (Orçamento Bruto e Universalidade), são consideradas, a justo título, como a condição essencial do controle financeiro pelas Assembléias. No momento em que o Parlamento é chamado a votar o imposto e a fixar as despesas que são o seu fundamento e a sua medida, é necessário que o orçamento lhe apresente a lista de todas as despesas e de todas as receitas.

O orçamento, para ser universal, deve, efetivamente, envolver todas as receitas e todas as despesas. Sem que seja assim, o Poder Legislativo não exerceria eficazmente sua função de controle.

Silva (*apud* GIACOMONI, 2005, p.73), esclarece que o princípio da universalidade possibilita ao Legislativo:

- a) conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização;
- b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar;
- c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

5.10 Princípio do Equilíbrio

Na definição de Sanches (200, p.141), “princípio orçamentário, de natureza complementar, segundo o qual, no orçamento público, deve haver equilíbrio financeiro entre receita e despesa”.

De acordo com o mesmo autor, no ordenamento jurídico pátrio esse princípio é acolhido pela Lei nº 4.320/64:

(Art. 7º- Em casos de déficit [desequilíbrio orçamentário], a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender à sua cobertura), pelo art. 167 da Constituição, especialmente pelos seus incisos II, III e V, que insistem no equilíbrio entre os compromissos e as disponibilidades e entre as novas alocações e as fontes compensatórias, e por várias normas da LRF.

Ao analisar o tratamento dado pelas Constituições ao princípio do Equilíbrio, Giacomoni (2005, p.85) comenta que a Constituição de 1967 exigia orçamentos equilibrados, estabelecendo, em seu art. 66, que “O montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período” e que a Emenda Constitucional nº 1/69 retirou o dispositivo.

De acordo com o mesmo autor:

O constituinte de 1988 preferiu adotar uma postura realista em face do déficit orçamentário, além de entrar no mérito de sua própria conceituação. Pela sistemática de classificação das contas orçamentárias no Brasil, o déficit aparece embutido nas chamadas Operações de Crédito que classificam tanto os financiamentos de longo prazo contratados para a realização de obras, as operações de curto prazo de recomposição do caixa e que se transformam em longo prazo pela permanente rolagem e a própria receita com a colocação de títulos e obrigações emitidos pelos tesouros nacionais, estaduais e, até, municipais. A Constituição em vigor preferiu atacar o chamado déficit das operações correntes. Segundo o art. 167, III, é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital. A regra quer que cada unidade governamental tenha seu endividamento vinculado apenas à realização de investimentos e não à manutenção da máquina Administrativa e demais serviços.

Silva (1973, p.124), analisa exaustivamente o princípio do equilíbrio orçamentário, que se divide entre equilíbrio estático e equilíbrio dinâmico ou econômico. Para os clássicos, o equilíbrio orçamentário era um dogma. Segundo esse postulado das finanças tradicionais, incorporado à Constituição de 1967:

(art.66 e § 3º), “o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período”; e “se, no curso do exercício financeiro a execução orçamentária demonstrar a probabilidade de déficit superior a dez por cento do total da receita estimada, o Poder Executivo deverá propor ao

Poder Legislativo as medidas necessárias para restabelecer o equilíbrio orçamentário.

Desde Keynes, a tese do orçamento anualmente equilibrado passou a ser contestada. Conceberam-se outros princípios, com base na análise dos ciclos econômicos, firmando a premissa de que “não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento é que deve equilibrar a economia”, conforme Felipe Herrera Lane, em Fundamentos de la Política Fiscal.

Atualmente, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), a questão do equilíbrio orçamentário readquire sua importância, calcada na premissa básica de equilíbrio das contas públicas.

5.11 Princípio da Exatidão

Sanches (2004, p.149), o define como:

Princípio orçamentário, de natureza complementar, segundo o qual as estimativas orçamentárias devem ser tão exatas quanto possível, a fim de dotar o Orçamento da consistência necessária para que esse possa ser empregado como instrumento de gerência, de programação e de controle.

Classificando o princípio da Exatidão entre “outros princípios tradicionais”, Giacomoni (2005, p.87), considera que “a exatidão orçamentária envolve questões técnicas e éticas”.

A prática de subdimensionar a receita orçamentária, de maneira a gerar enganosos “excessos de arrecadação”, era comum nos estados, que dispunham de margem de manobra inexistente no orçamento da União, tal como a possibilidade de abrir créditos suplementares em percentuais generosos (entre 20 e 40%) do total da despesa autorizada e até mesmo sem limite, como por exemplo, mediante autorização do Legislativo, no texto da Lei Orçamentária, para abertura de créditos suplementares, excetuando do limite autorizado aqueles créditos abertos à conta do excesso de arrecadação. Tais concessões, inconstitucionais, por ferirem o disposto no art. 167, Inciso VII (“São vedados: a concessão ou a utilização de créditos ilimitados”),

permitiam a Estados executarem um orçamento superdimensionado, inflado por créditos suplementares abertos à conta de excessos de arrecadação fictícios, que aumentavam a despesa autorizada sem que houvesse contrapartida real em termos de receita arrecadada, gerando em conseqüência, déficits escandalosos, com inscrição de volumes tais de Restos a Pagar que comprometiam praticamente a metade do orçamento aprovado para o exercício seguinte.

Com a exigência de responsabilidade fiscal, aplicável a todos os entes da Federação, esses casos tendem a desaparecer. As leis de diretrizes orçamentárias da União, por exemplo, exigem do Governo Federal a apresentação de dados e informações que comprovem a factibilidade de suas estimativas de receitas e despesas.

Da mesma forma, o Congresso, através da Comissão Mista de Orçamento, mobiliza suas assessorias técnicas no sentido de verificar a exatidão dos números apresentados, tanto na proposta orçamentária anual, como nos projetos de créditos adicionais, promovendo as correções eventualmente necessárias.

Outra prática usual na administração pública, tanto federal como estaduais e municipais, é o superdimensionamento das previsões orçamentárias, calcada na teoria da “inevitabilidade dos cortes”, ou seja, a unidade orçamentária aumenta artificialmente sua proposta, na expectativa que o órgão setorial, ao “cortar”, a deixe na dimensão próxima da realidade. Da mesma forma, os órgãos setoriais, ao encaminhar suas propostas ao órgão central de orçamento (Secretaria de Orçamento Federal-SOF/Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão), o fazem em quantitativos superestimados, na mesma expectativa de que, como os cortes são inevitáveis, a proposta, após os ajustes, se estabeleça no nível real. A artificialização da elaboração orçamentária, com base nessas crenças, conflita abertamente com o princípio da exatidão.

5.12 Princípio da Flexibilidade

De acordo com a definição de Sanches (2004, p.156):

Princípio orçamentário, de natureza complementar, segundo o qual, embora a execução orçamentária deva se ajustar, no essencial, à programação aprovada pelo Poder Legislativo, é necessário atribuir

um certo grau de flexibilidade ao Poder Executivo para que esse possa ajustar a execução às contingências operacionais e à disponibilidade efetiva de recursos.

Conforme argumenta Giacomoni (2005, p.272):

Seria impraticável se, durante sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado, visando atender a situações não previstas quando de sua elaboração ou, mesmo, viabilizar a execução de novas despesas, que só se configuraram como necessárias durante a própria execução orçamentária.

Em termos estritamente orçamentários, (há também a flexibilidade financeira, que o Governo utiliza por intermédio da Programação Financeira de Desembolso e do mecanismo do contingenciamento), o mecanismo utilizável é o crédito adicional, que são classificados em suplementares, especiais e extraordinários.

O princípio da flexibilidade orçamentária acha-se acolhido entre as normas legais (art. 7º da Lei nº 4.320/64: “A lei de orçamento poderá conter autorização ao Executivo para abertura de créditos suplementares até determinada importância.”) e constitucionais (art. 165, § 8º: “A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita, nos termos da lei.”).

Silva (1973, p.155), afirma que o princípio da Flexibilidade:

[...] fundamenta-se no critério de que a execução do orçamento há de ajustar-se, no essencial, às determinações do programa do órgão, aprovado pelo Poder Legislativo. A atuação do princípio da flexibilidade está subordinada, em aspectos essenciais, ao da legalidade.

Realmente, mesmo a flexibilização autorizada na Constituição e na Lei nº 4.320/64, com relação aos créditos suplementares, só se concretiza através de autorização específica, concedida pelo Legislativo, no texto da Lei Orçamentária Anual, e até determinado limite, que, geralmente se relaciona com o total da despesa fixada.

5.13 Princípio da Programação

Como o define Sanches (2004, p.283):

Princípio orçamentário, de natureza complementar, segundo o qual o orçamento público deve ser estruturado sob a forma de programação, isto é, deve expressar o programa de trabalho de cada entidade do setor público, detalhando por meio de categorias apropriadas, como, onde e com que amplitude o setor público irá atuar no exercício a que se refere a Lei Orçamentária.

No Brasil, esse princípio se acha acolhido nas normas do Decreto-lei nº 200/67, sobretudo nos arts. 16 a 18 (“Art. 16. Em cada ano, será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual”) e nas disposições dos arts. 165 a 167 da Constituição, que exigem compatibilidade do projeto de lei orçamentária com as metas e prioridades fixadas pela LDO e pelo PPA.

A Lei nº 4.320/64, apesar de não trazer no seu texto, referências sobre Orçamento-Programa, como o Decreto-lei nº 200/67, foi a grande impulsionadora da técnica do orçamento-programa, definindo, logo no seu art. 2º, que “A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade”.

O Programa de Trabalho do Governo a que se refere o texto supracitado, nada mais é do que a essência do orçamento-programa, da programação orçamentária, pois é estruturado a partir de projetos e atividades, vinculados a Programas, estes, por sua vez, provenientes do planejamento plurianual. Os Programas se vinculam a uma classificação composta de Funções e Subfunções, também decorrentes do Plano Plurianual. Há, dessa forma, uma estreita vinculação entre o planejamento de médio prazo, expresso em Programas, e o de curto prazo, traduzido pela orçamentação anual, composta de projetos e atividades.

Assim, a orçamento, desde a década de 60, ganhou uma terceira dimensão, a programática, acrescentada às duas primeiras do orçamento tradicional: a institucional e a natureza da despesa.

Até o aparecimento da moderna técnica do orçamento-programa, o orçamento contemplava apenas as vertentes institucional (despesas por órgãos) e natureza da despesa (objeto de gasto), ou seja, o documento orçamentário não contemplava a informação programática.

Giacomoni (2005, p. 87), considera a programação um moderno princípio orçamentário, que surgiu a partir da necessidade de otimizar os recursos escassos:

Às voltas com crescentes encargos e com recursos sempre escassos, os governos passaram a utilizar o orçamento, até então instrumento de autorização e controle parlamentar, como auxiliar efetivo da administração, especialmente como técnica de ligação entre as funções de planejamento e de gerência.

5.14 Princípio da Regionalização

Conforme define Sanches (2004, p.305), “Princípio orçamentário de natureza complementar, segundo o qual os orçamentos do setor público devem ter a sua programação regionalizada, ou seja, detalhada sobre a base territorial com o maior nível de especificação possível para o respectivo nível de Administração.”

O princípio da regionalização está contemplado no art. 165, § 7º da Constituição, que dispõe: “Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.”

Em complementação, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o art. 35 esclarece: “O disposto no art. 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986-87”.

Giacomoni (2005, p.209), considera que “com a ausência da lei complementar prevista no art. 165, § 9º, da CF, há, também, interrogações quanto ao correto entendimento dessa disposição constitucional”. E questiona, entre outras coisas, “o que teria levado o constituinte de 1988 a não comprometer também o orçamento da seguridade social com a redução das disparidades inter-regionais”, uma vez que os

orçamentos a que se refere o art. 165, § 7º são o fiscal (Inciso I) e o de investimento das estatais (Inciso II).

6 Análise dos Princípios Orçamentários no ordenamento jurídico brasileiro

6.1 Constituição de 1824

Jurada a 25 de março de 1824, dois anos após a declaração de independência, dispunha que era delegado à Assembléia Geral, constituída de duas Câmaras (Câmara dos Deputados e Câmara de Senadores, ou Senado), “fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta” (art. 15, inciso X).

As disposições sobre orçamento estão resumidas a três artigos do Capítulo III - Da Fazenda Nacional, dos quais o mais importante é o 172, adiante transcrito:

O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas.

Como observa James Giacomoni (2005, p.53), a distribuição das competências dos poderes imperiais em matéria tributária e orçamentária atribuída ao Executivo a elaboração da proposta orçamentária, à Assembléia Geral (Câmara dos Deputados e Senado) a aprovação da lei orçamentária e à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis sobre impostos.

Não se observa nesse texto nenhuma referência a princípios orçamentários.

6.2 Lei Orçamentária de 1828

A Lei de 14 de novembro de 1827 (primeira lei orçamentária brasileira), que “orça a receita e fixa a despesa do Tesouro Público na Corte e Província do Rio de Janeiro” tem somente oito (8) artigos, que vale a pena transcrever, para breves comentários, quando relacionados aos princípios orçamentários.

Art. 1º. Fica somente orçada a receita do Tesouro Público na Corte e Província do Rio de Janeiro, para o ano futuro de 1828, a contar de 1º de janeiro ao último de dezembro do mesmo ano, na soma de seis mil e oitocentos e oitenta contos de réis. (O orçamento do Império não tinha caráter universal, pois não incluía as demais Províncias, apenas a do Rio de Janeiro, mas já consagrava o princípio da anualidade, na forma como o disposto no art.34, da Lei nº 4.320/64, coincidindo o exercício financeiro com o ano civil).

§1º. Receita ordinária da Província do Rio de Janeiro calculada com 10% de aumento, com cinco mil e quinhentos contos de réis.

§2º. Receita extraordinária, tal qual vem calculada no orçamento do Tesouro, com aumento de oitenta contos do rendimento da Fábrica de Pólvora, mil trezentos e oitenta contos de réis. (O princípio da especificação resumia-se na subdivisão da receita em ordinária e extraordinária, sendo a ordinária a oriunda da Província do Rio de Janeiro e a extraordinária não especificada, a não ser a proveniente do rendimento da Fábrica de Pólvora, no montante de oitenta contos de réis. O princípio da especificação da receita estava fortemente prejudicado nesse primeiro orçamento do Império).

Art. 2º. Fica somente orçada a despesa do Tesouro Público na Corte e Província do Rio de Janeiro para o dito ano de 1828, a contar de 1º de Janeiro até o último de Dezembro, na soma de nove mil e quinhentos e vinte e cinco contos de réis. (O princípio do equilíbrio não era observado, visto que o primeiro orçamento público brasileiro era deficitário em dois mil, seiscentos e quarenta e cinco contos de réis, o correspondente a quase 28% do total da despesa).

A saber:

1º. Casa Imperial	1.031:000\$000
2º. Ministro do Império	570:000\$000
3º. Dito da Marinha	2.061:000\$000
4º. Dito da Guerra	2.358:000\$000
5º. Dito da Justiça	107:000\$000
6º. Dito dos Negócios Estrangeiros	110:000\$000
7º. Dito da Fazenda	3.288:000\$000

(O orçamento resumia-se, como se vê, a uma listagem de ministérios com as respectivas verbas, numa forma incipiente de classificação institucional, não havendo nenhuma distribuição dessas verbas em elementos de despesa).

Art. 3º. No caso de seguir-se a paz, se reduzirão as despesas orçadas: 1º da Repartição da Marinha na forma da lei que fixou as forças marítimas; 2º da Repartição da Guerra na forma da lei que fixar as forças de terra. (O artigo fornece uma indicação, ainda que vaga, da forma de atenuar parcialmente o déficit, reduzindo, em caso de não ocorrência de guerra, os orçamentos da Marinha e da Guerra).

Art. 4º. As províncias concorrerão para as despesas gerais do Império com tudo quanto sobrar de suas rendas, depois de deduzidas as despesas provinciais.

Art. 6º. Ficam em vigor, e continuarão a cobrar-se durante o ano de 1828 todos os tributos e impostos ora existentes. (Para cumprir o princípio da especificação, essa receita tributária deveria ser discriminada no art. 1º, que trata da receita).

Art. 7º. A receita e despesa do Tesouro Público nas demais províncias do Império, não orçadas pela presente lei, continuarão a fazer-se durante o ano de 1828, na conformidade das leis e ordens que as tem regulado, devendo cada uma das províncias satisfazer, durante o mesmo ano, aqueles ramos de despesa geral que pelas ditas leis e ordens, estiverem a cargo de seus respectivos cofres. (O princípio da universalidade não era observado, reduzindo-se o orçamento à Província do Rio de Janeiro).

Ao analisarmos esse primeiro orçamento brasileiro, a primeira pergunta que ocorre é: de que maneira foi executado, se resumia a uma lista de verbas por Repartições ou Ministérios? Não havia uma distribuição dessas verbas por elementos de despesas, que permitisse discriminar gastos com pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, equipamentos, obras públicas, etc. A sua única dimensão era a institucional, uma distribuição de verbas a nível de órgãos.

Se fizermos uma análise tomando por base os princípios orçamentários, chegaremos à conclusão de que, dos doze (12) princípios orçamentários geralmente aceitos, somente três (3) foram observados nesse primeiro orçamento, quais sejam os da Unidade, Anualidade e Publicidade. Os nove (9) restantes, Universalidade, Orçamento Bruto, Não-afetação das Receitas, Especificação, Exclusividade, Equilíbrio, Clareza, Exatidão e Programação somente seriam observados nos orçamentos dos próximos decênios, com a evolução das técnicas de elaboração orçamentária, sobretudo a partir da década de 60 do século XX.

Segundo Giacomoni (2005, p. 52), “o primeiro orçamento brasileiro teria sido aprovado pelo Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830, que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 1º/7/1831 a 30/6/1832”.

Este orçamento difere bastante do acima analisado, a começar pela periodicidade, que continua anual, porém não mais coincidindo com o ano civil. Sua vigência vai de 1º de julho de 1831 a 30 de junho de 1832.

Há um título específico para Receita com sete artigos, orçando em quinze mil contos de réis. Alguns títulos indicam um esforço no sentido de discriminar a

receita, como por exemplo: juros recebidos, empréstimos contraídos, dívida ativa, rendas e contribuições públicas, rendimento da Junta do Comércio, etc.

6.3 Constituição de 1891

A primeira Constituição republicana, promulgada a 24 de fevereiro de 1891 atribuiu competência privativa ao Congresso Nacional para, entre outras coisas: orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro; autorizar o Poder Executivo a contrair empréstimos e a fazer outras operações de crédito; legislar sobre a dívida pública e estabelecer os meios para o seu pagamento; regular a arrecadação e a distribuição das rendas federais.

A competência de elaborar a proposta orçamentária, que no Império era do Poder Executivo, na primeira Constituição republicana passou a ser do Poder Legislativo.

Arizio de Viana (*apud* GIACOMONI, 2005), observa que embora a iniciativa de elaborar o orçamento fosse formalmente da Câmara dos Deputados, ela (a iniciativa) “sempre partiu do gabinete do ministro da Fazenda que, mediante entendimentos reservados e extra-oficiais, orientava a comissão parlamentar de finanças na confecção da lei orçamentária”.

6.4 Leis Orçamentárias de 1892

O primeiro orçamento elaborado sob a égide da Constituição de 1891 foi objeto das Leis nº 25, de 30 de dezembro de 1891, que “orça a receita geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1892, e dá outras providências”, e nº 26, que “fixa a despesa geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1892, e dá outras providências”. Causa espécie a existência de duas leis para aprovar um orçamento, uma para a receita e outra para a despesa, em flagrante inobservância ao princípio da Unidade.

O princípio do Equilíbrio também não foi observado, pois a receita orçada (207.992:120\$000), é superior à despesa fixada (205.948:264\$128), evidenciando um superávit da ordem de 2.043:855\$872.

O princípio da Especificação foi observado parcialmente, pois embora algumas receitas sejam especificadas, não são quantificadas.

As receitas não aparecem agrupadas por Fontes nem quantificadas, apenas relacionadas, sem sistematização.

Como se depreende da redação dos arts. 16 e 20, entre outros, não era observado, na época, o cumprimento do princípio da Exclusividade:

Art. 16. Fica o Governo autorizado a indenizar com a quantia de 300:000\$ a viúva e herdeiros de José Hancox, pela rescisão do seu contrato para a canalização e esgoto de águas pluviais.” ‘Art. 20. O Poder Executivo é autorizado a mandar pagar pela verba Exercícios Findos, a gratificação que tem direito o Dr. Alexandre Afonso de Carvalho durante o tempo em que exerceu como preparador de cadeiras de medicina operatória e de anatomia descritiva na Faculdade de Medicina da Bahia.

A despesa foi distribuída por alguns Ministérios, e, embora relacionasse algumas naturezas de despesa, não se pode atestar a existência de uma classificação. Abaixo alguns itens dessas despesas:

- Aquisição de livros e jornais;
- Obras;
- Eventuais;
- Vencimentos;
- Gratificações;
- Pensões e Comissões;
- Ajudas de Custo;
- Armamentos;
- Munições.

O que se pode concluir, com relação ao primeiro orçamento republicano, é que, apesar de não ter sido estruturado segundo uma classificação que permita identificar a natureza da despesa de forma sistemática, apresenta a despesa na sua dimensão institucional, distribuída em 8 Ministérios, totalizando exatamente o montante fixado no art. 1º da lei orçamentária.

A existência de duas leis, uma para orçar a receita e outra para fixar a despesa compromete a observância do princípio da Unidade. Outros princípios não

observados foram: Universalidade, Especificação, Exclusividade, Equilíbrio, Clareza e Programação.

6.5 Código de Contabilidade da União (1922)

Como observa Giacomoni:

O país entrou no século XX e ultrapassou suas duas primeiras décadas sem maiores novidades na questão da organização das finanças públicas. O clima reformista e questionador que marcou a mesma época nos Estados Unidos não foi sentido aqui. A economia brasileira era caracterizadamente agroexportadora e a industrialização e a urbanização eram fenômenos tímidos, a ponto de não exigirem grande atuação do poder público.

Em 1922, no entanto, algo novo surgiu no horizonte das finanças públicas com a Lei nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922, que, em 108 artigos, “organiza o Código de Contabilidade da União”.

O Decreto nº 15.783, de 8-11-1922, em cumprimento ao disposto no art. 106 do Decreto Legislativo nº 4.536, de 28-1-1922 (que organizou o Código de Contabilidade da União), aprovou o regulamento do mesmo, que, em 926 artigos, tratava, entre outros assuntos, da centralização dos serviços de contabilidade, orçamento, patrimônio, receita e despesa, exercício financeiro, créditos adicionais, prestação de contas da gestão financeira e patrimonial, operações de crédito, adiantamentos, dívida pública, restos a pagar, despesas de exercícios anteriores, licitações e contratos.

Algumas disposições do Código, relacionadas aos princípios orçamentários, merecem registro:

Toda receita deve ser inscrita no orçamento pela sua importância integral, sem dedução alguma para despesas de arrecadação ou de qualquer outra natureza. De igual modo a despesa deve figurar no orçamento por inteiro, sem ser diminuída de quaisquer contribuições (Art. 47). Trata-se da observância ao princípio do Orçamento Bruto, consagrado posteriormente.

Toda despesa ordinária a efetuar-se repartidamente em diversos anos deverá ser inscrita no orçamento apenas pela parte vencível em cada ano, repetindo-se, sucessivamente, a respectiva consignação nos

orçamentos posteriores, até a extinção total da soma repartida (Art. 73). Cumprimento do princípio orçamentário da anualidade.

6.6 Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933

Praticamente um ano antes da promulgação da Constituição de 1934, o Governo Provisório baixou, através do Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933, normas para a elaboração e execução do orçamento da Receita e Despesa da União.

Entre outras disposições, consagrou, no art. 2º, o princípio da Unidade: “o orçamento da Receita e Despesa constituirá uma lei única”.

Os princípios orçamentários da Especificação e da Exatidão são objeto de disposição contida no § 2º do art. 6º: “a estimativa da Receita será efetuada título por título e não terá por base necessária a média aritmética do último triênio, e sim o exame, tão minucioso quanto possível, da probabilidade de arrecadação”.

A observação do princípio orçamentário do Equilíbrio é objeto dos arts. 7º e 8º:

Art. 7º. Se da comparação da Despesa prevista com a Receita estimada resultar déficit, a comissão de orçamento levará o fato ao conhecimento do Ministro da Fazenda para que este combine com os ministros das outras pastas as medidas necessárias ao estabelecimento do equilíbrio orçamentário. Art. 8º. Se da comparação de que trata o artigo anterior dimanar sensível superávit, será o resultado levado ao conhecimento do Ministro da Fazenda, que indicará qual o imposto ou taxa que deve ser abrandado, ou extinto.

6.7 Constituição de 1934

A Constituição de 1934 dedicou apenas um artigo para tratar de matéria orçamentária. Na Seção IV - Da Elaboração do Orçamento, o art. 50, logo no caput, consagra três importantes princípios orçamentários: unidade, universalidade e discriminação, conforme se vê: “o orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimento de fundos, e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos”.

O encaminhamento da proposta orçamentária é definido no § 1º “o Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta do orçamento”. De acordo com o art. 25, ‘a Câmara dos Deputados reúne-se anualmente, no dia 3 de maio, na Capital da República, sem dependência de convocação, e funciona durante seis meses’. Significa, portanto, que a proposta orçamentária deveria ser encaminhada à apreciação do Poder Legislativo, especificamente à Câmara dos Deputados, durante o mês de maio de cada ano.

O orçamento da despesa, segundo o § 2º, “dividir-se-á em duas partes, uma fixa e outra variável, não podendo a primeira ser alterada senão em virtude de lei anterior. A parte variável obedecerá a rigorosa especificação”. Percebe-se uma preocupação gradativa com a necessidade de detalhar as dotações, honrando assim o princípio orçamentário da especificação ou discriminação.

Pela segunda vez o princípio orçamentário da exclusividade é destacado no texto constitucional, como se observa na redação do § 3º:

A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem na proibição: a) a autorização para a abertura de créditos suplementares e operações de crédito por antecipação de receita; b) a aplicação de saldo, ou o modo de cobrir o déficit.

A primeira decorreu da Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926 que deu ao art. 34 (competências privativas do Congresso Nacional) nova redação, incluindo o § 1º: “as leis de orçamento não podem conter disposições estranhas à previsão da receita e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados”.

Antes dessa disposição a peça orçamentária incluía outras matérias que não as especificadas no parágrafo citado, resultando numa miscelânea de assuntos estranhos. Outro princípio orçamentário que a Constituição buscou preservar foi o do equilíbrio, conforme se constata da redação do § 4º: “é vedado ao Poder Legislativo conceder créditos ilimitados”.

Por último, o § 5º dispõe, condizentemente com a natureza autoritária do Governo Provisório, que “será prorrogado o orçamento vigente se até 3 de novembro, o vindouro não houver sido enviado ao Presidente da República para a sanção”. Trata-se

de uma cláusula de decurso de prazo, presente, por exemplo na Constituição de 1967, com a diferença de que não seria o orçamento vigente, mas o proposto promulgado como lei. Evidentemente a segunda versão é mais condizente com a realidade, pois considera valores mais próximos da realidade.

Em síntese, o texto constitucional, apesar de resumir as disposições sobre orçamento em um único artigo, traz importantes novidades, consagrando princípios orçamentários tais como os da unidade, discriminação, exclusividade e equilíbrio. Também evidencia a preocupação do Poder Executivo com a apreciação da proposta orçamentária dentro do exercício financeiro, impondo ao Poder Legislativo a data limite de 3 de novembro para devolução do projeto de lei para sanção, sob pena de prorrogação do orçamento vigente, o que, na realidade, representaria um prejuízo para a Administração, vez que ficaria aprovado um orçamento defasado nos seus valores.

A conjugação das disposições do Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933 e do art. 50 da Constituição de 1934 representaram um avanço significativo em termos de elaboração orçamentária. Além de uma primeira tentativa de ampliar as dimensões do orçamento, da inicialmente apenas institucional e econômica, para incluir uma nova dimensão, a que podemos chamar de embrião da funcional, percebe-se uma preocupação em centralizar todos os procedimentos relacionados à elaboração orçamentária num órgão técnico (Ministério da Fazenda) e especialmente a observância dos princípios orçamentários na formulação da peça orçamentária.

6.8 Lei Orçamentária de 1936 (Lei nº 115, de 13 de novembro de 1935)

Logo no art. 1º fica claro que, na lei orçamentária de 1936 o princípio do equilíbrio não foi observado, uma vez que estima a receita geral em 2.537.576:000\$ e ‘calcula’ a despesa total em 2.893.705:196\$039, evidenciando um déficit da ordem de 356.129:196\$039.

A lei orçamentária resume-se a cinco artigos, sendo o primeiro relacionado à estimativa da receita e ao cálculo da despesa; o segundo à especificação da receita; o terceiro à especificação da despesa por Ministérios (classificação institucional); o quarto uma menção aos dez anexos que integram a lei, e o quinto e último, à uma autorização

para o Presidente da República contratar operações de crédito até o limite de 300.000:000\$000 (trezentos mil contos de réis).

Assim, os princípios observados foram: Anualidade, Exclusividade (inexistem matérias estranhas no texto da lei orçamentária), Publicidade, Unidade, Exatidão e Universalidade.

Já os princípios não observados foram: Clareza, Especificação, Equilíbrio, Programação e Regionalização.

6.9 Constituição de 1937

A Constituição decretada pelo Estado Novo ampliou consideravelmente as disposições orçamentárias, que de apenas um artigo na Carta anterior (1934), passou a 6 (seis) na nova Carta.

O art. 67 previa a criação de um Departamento Administrativo, junto à Presidência, com as seguintes atribuições:

- a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público; b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados; c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.

O princípio orçamentário da exclusividade, consagrado no art. 70, repete o texto da constituição anterior.

A questão do decurso de prazo é mantida, com a prevalência da proposta apresentada pelo Governo, se ambas as Câmaras (dos Deputados e Conselho Federal) não houverem terminado, nos prazos prescritos, a votação do orçamento.

Os prazos estão definidos no art. 71:

A Câmara dos Deputados dispõe do prazo de quarenta e cinco dias para votar o orçamento, a partir do dia em que receber a proposta do

Governo; o Conselho Federal, para o mesmo fim, do prazo de vinte e cinco dias, a contar da expiração do concedido à Câmara dos Deputados. O prazo para a Câmara dos Deputados pronunciar-se sobre as emendas do Conselho Federal será de quinze dias, contados a partir da expiração do prazo concedido ao Conselho Federal.

O art. 72 dispõe:

O Presidente da República publicará o orçamento: a) no texto que lhe for enviado pela Câmara dos Deputados, se ambas as Câmaras guardarem nas suas deliberações os prazos acima fixados; b) no texto votado pela Câmara dos Deputados, se o Conselho Federal, no prazo prescrito, não deliberar sobre o mesmo; c) no texto votado pelo Conselho Federal, se a Câmara dos Deputados houver excedido os prazos que lhe são fixados para a votação da proposta do Governo ou das emendas do Conselho Federal; d) no texto da proposta apresentada pelo Governo, se ambas as Câmaras não houverem terminado, nos prazos prescritos, a votação do orçamento.

Dessa forma, ao contrário do que dispunha a Constituição anterior, prevaleceria a proposta do Governo no caso de descumprimento de prazo.

6.10 Decreto-Lei nº 942, de 10 de dezembro de 1938 (Orçamento de 1939)

O Decreto-Lei nº 942/38 que orçou a Receita Geral e fixou a Despesa da União para o exercício financeiro de 1939, aprovou um orçamento superavitário, inobservando dessa forma o princípio do Equilíbrio.

6.11 Constituição de 1946

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil, promulgada a 18 de setembro de 1946, representou um retorno ao regime democrático e resultou do movimento desencadeado ao final da II Grande Guerra em todo mundo, no sentido de uma retomada à democratização. Praticamente todos os regimes totalitários caíram, restabelecendo-se os regimes democráticos.

A Seção VI - Do Orçamento resumia em cinco artigos, as disposições sobre a matéria.

O art. 73 consagrava os princípios orçamentários da Unidade e da Discriminação, tal qual nas constituições anteriores, de 1937 e 1934.

O princípio orçamentário da Exclusividade manteve a redação das Cartas anteriores, conforme dispõe o § 1º do art. 73.

No que toca ao descumprimento dos prazos pelo Legislativo, houve um retrocesso, pois, conforme dispõe o art. 74 “se o orçamento não tiver sido enviado à sanção até 30 de novembro, prorrogar-se-á para o exercício seguinte o que estiver em vigor”, ou seja, retorna-se à providência estabelecida na Carta de 1934, qual seja, a prorrogação do orçamento vigente.

O art. 75 estabelece que “são vedados o estorno de verbas, a concessão de créditos ilimitados e a abertura, sem autorização legislativa, de crédito especial” e no § único: “a abertura de crédito extraordinário só será admitida por necessidade urgente e imprevista, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública” redação que seria preservada, com alterações tópicas, até os dias atuais.

6.12 Lei Orçamentária para 1948 (Lei nº 162, de 2 de dezembro de 1947)

A Lei nº 162/1947, que estimou a Receita e fixou a Despesa da União para o exercício de 1948, aprovou um orçamento superavitário, inobservando o princípio do Equilíbrio.

O princípio da Especificação foi observado, com a Receita detalhada em seis níveis (Títulos, Capítulos, Órgãos, Parágrafos, Rubricas e Alíneas) e a Despesa detalhada por Elementos como Pessoal, Material, Serviços e Encargos, Obras, Equipamentos e Aquisição de Imóveis, Eventuais e Dívida Pública.

6.13 Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 foi um verdadeiro marco na história do orçamento brasileiro, estatuidando “Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

Logo no art. 2º, a Lei inova ao estabelecer que “a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-

financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

Na realidade, além dos três princípios orçamentários citados, há outros dois explícitos no texto: o da Discriminação e o da Programação.

Os art. 3º e 4º dizem respeito à observância do princípio orçamentário da Universalidade, que na realidade só viria a ser corretamente implementado a partir da Constituição de 1988. O art. 3º reza: “a Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei” e o 4º dispõe que: “a Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar”.

Parcelas consideráveis da receita e da despesa ficavam fora do orçamento geral da União, como por exemplo, as receitas e despesas previdenciárias e a arrecadação própria da Administração Indireta, cujos orçamentos foram, até a Constituição de 1988, aprovados por Decreto do Poder Executivo, não se submetendo, dessa forma, à apreciação e aprovação do Congresso Nacional.

O princípio orçamentário da especificação ou discriminação está contemplado no art. 5º: “a Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único”. A exceção vinculava-se aos programas especiais de trabalho, que podiam ser custeados por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital, que, no entanto, submetiam-se à aprovação de um Plano de Aplicação aprovado por decreto.

Complementarmente, a disposição do art. 15 e seu § 1º estabelece que “na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos. Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins”.

Durante muitos anos a figura da dotação “investimentos em regime de execução especial” foi utilizada quando, ainda na fase de orçamento, não se tinha uma

idéia precisa da natureza da despesa de determinados projetos. Sem a informação dessa composição, incluía-se o projeto com a dotação global, que dependia, no entanto, de aprovação de um Plano de Aplicação para ser executada.

Outro princípio orçamentário, o do Orçamento Bruto, foi devidamente ressaltado na redação do art. 6º: “Todas as despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.” Com essa definição, que é uma extensão do princípio da Universalidade, busca-se assegurar a transparência e exatidão dos números orçamentários.

O princípio do equilíbrio está contemplado no § 1º do art. 7º: “em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender à sua cobertura”.

O Título II - Da Proposta Orçamentária, subdividido nos Capítulos I - Conteúdo e Forma da Proposta Orçamentária e II- Da Elaboração da Proposta Orçamentária, que deveriam ser tratados na Lei Complementar, fazem parte da estrutura das leis de diretrizes orçamentárias editadas desde 1989. As disposições dos art. 23 a 31, que tratam do assunto, conflitavam com a Constituição de 1988 e, à falta da Lei Complementar, tiveram que ser tratadas nas LDO.

Assim, os princípios orçamentários consagrados na Lei nº 4.320/64 são: Anualidade, Especificação, Exclusividade, Unidade, Universalidade, Equilíbrio, Programação e Orçamento Bruto.

Já os princípios orçamentários ausentes na Lei nº 4.320/64 são: Clareza, Não-vinculação de Receitas, Publicidade, Exatidão e Regionalização.

6.14 Constituição de 1967 (Com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969)

A Seção VI - Do Orçamento abrange 10 (dez) artigos, o dobro dos contidos na Constituição de 1946.

O primeiro artigo, de nº 60 consagrou os princípios orçamentários da Anualidade e da Exclusividade e no seu parágrafo único estabeleceu que “as despesas

de capital obedecerão ainda a orçamentos plurianuais de investimento, na forma prevista em lei complementar”. Dessa forma se criou o Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI), que diferentemente dos Planos Plurianuais atuais, contemplavam tão somente as despesas de capital.

No art. 61, remetia-se para Lei Federal (Lei nº 4.320/64) as disposições sobre o exercício financeiro e a elaboração e a organização dos orçamentos públicos.

As vedações do § 1º do art. 61 refletiam a preocupação com a preservação do equilíbrio orçamentário.

A redação do § 2º, que definia crédito extraordinário, repetiu a da Constituição de 1946, trocando apenas “comoção intestina” para “subversão interna”, mais condizente com as preocupações da época.

O art. 62 tratava da observância do princípio orçamentário da Universalidade, ao dispor que:

O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

A preocupação em dar credibilidade e exequibilidade ao planejamento/orçamentação plurianual traduziu-se na redação do § 3º do art. 62, redação essa que foi preservada na Carta vigente, apenas trocando o Orçamento Plurianual de Investimento pelo Plano Plurianual:

Nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no orçamento plurianual de investimento ou sem prévia lei que o autorize e fixe o montante das dotações que anualmente constarão do orçamento, durante o prazo de sua execução.

A regra explícita no § 4º do art. 62 com relação à vigência dos créditos especiais e extraordinários prevalece até os dias atuais, tendo sido reproduzida em leis e decretos que tratam de matéria orçamentária:

Os créditos especiais e extraordinários não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em

que, reabertos nos limites dos seus saldos, poderão vigor até o término do exercício financeiro seguinte.

A preocupação com os desníveis regionais provocou a inclusão do art. 63: “o orçamento plurianual de investimento consignará dotações para a execução dos planos de valorização das regiões menos desenvolvidas”.

Um embrião da Lei de Responsabilidade Fiscal foi o art. 64, que rezava: “lei complementar estabelecerá os limites para as despesas de pessoal da União, dos Estados e dos Municípios”. É a primeira vez que aparece no texto constitucional uma providência relacionada ao controle das despesas com pessoal, como forma de reduzir o montante das despesas de custeio, possibilitando dessa forma o aumento dos investimentos.

O art. 65 dispunha que:

É da competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenções ou auxílio, ou, de qualquer modo, autorizem, criem ou aumentem a despesa pública.

A redação do § 1º do art. 65, no entanto, é um verdadeiro atentado às prerrogativas do Legislativo, vez que inviabiliza completamente a participação dos parlamentares no processo de discussão e aprimoramento da peça orçamentária: ‘não será objeto de deliberação a emenda de que decorra aumento de despesa global ou de cada órgão, fundo, projeto ou programa, ou que vise a modificar-lhe o montante, a natureza ou o objetivo’. Isso representou uma verdadeira camisa de força para o Legislativo, que teve seu papel limitado a referendar a proposta elaborada pelo Executivo. O Parlamento, no que diz respeito à participação na elaboração do orçamento, passou a ter um papel meramente figurativo, uma vez que estava impedido de modificar o projeto de lei orçamentária.

O art. 66 dispunha que:

O projeto de lei orçamentária anual será enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, para votação conjunta das duas Casas, até quatro meses antes do início do exercício financeiro seguinte; se, até trinta dias antes do encerramento do exercício financeiro, o Poder Legislativo não o devolver para sanção, será promulgado como lei.

Mais uma vez a cláusula autoritária do decurso de prazo aparece, relacionada com o prazo de apreciação do projeto de lei orçamentária. Desta feita, a promulgação como lei se dará não sobre o orçamento vigente, mas sobre o proposto.

Em suma, a Constituição de 1967, como não poderia deixar de ser, em se tratando de um regime autoritário, limitou muito as prerrogativas do Legislativo, especialmente em matéria orçamentária e financeira.

6.15 Lei Orçamentária para 1969 (Lei nº 5.546, de 29 de novembro de 1968)

A Lei nº 5.546/68, que estimou a Receita e fixou a Despesa da União para o exercício financeiro de 1969, observou o princípio do Equilíbrio, aprovando um orçamento com valores iguais para receita e despesa.

O princípio da Programação, em decorrência das disposições do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 e da Lei nº 4.320/64, foi plenamente observado, com a despesa distribuída em projetos e atividades que se conjugavam em um programa de trabalho por unidades orçamentárias, estruturado por programas.

6.16 Constituição de 1988

A Constituição de 1988 dedicou um Capítulo às Finanças Públicas, subdividido em duas Seções: Normas Gerais e Dos Orçamentos.

A Seção II - Dos Orçamentos tem apenas cinco artigos, mas numerosos incisos e parágrafos que tratam a matéria de forma bastante detalhada.

O art. 165, o primeiro da Seção, dispõe que “leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o Plano Plurianual; II- as diretrizes orçamentárias; e III- os orçamentos anuais”. Nos parágrafos 1º e 2º define o plano plurianual e as diretrizes orçamentárias. O primeiro substitui a figura do Orçamento Plurianual de Investimentos - OPI, instituído pela Constituição de 1967, mas há mais de uma década sem ser elaborado nem operacionalizado. A segunda é uma figura nova, inexistente até então no universo orçamentário brasileiro e que foi criada para servir de ponte de ligação entre o orçamento e o plano, entre outras coisas.

A figura da lei de diretrizes orçamentárias, inicialmente concebida para, principalmente, estabelecer as metas e prioridades da administração e orientar a elaboração da lei orçamentária anual, foi utilizada, desde sua primeira edição, em 1989 até os dias atuais, como um substituto da Lei Complementar prevista no § 9º do art. 165, a quem caberia:

I - 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; e II- estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Tendo em vista que inúmeras disposições da nova constituição conflitavam com a Lei nº 4.320/64, ainda em vigor mas defasada, esperava-se aprovar logo a Lei Complementar que, conforme a redação do § 9º do art. 165, iria dispor sobre inúmeras questões anteriormente tratadas na Lei nº 4.320/64, atropelada pelas novas disposições constitucionais sobre orçamento, como por exemplo o Plano Plurianual e a LDO.

Como, por fatores que não cabe analisar no momento, a citada Lei Complementar não entrou no mundo jurídico até os dias atuais, todos esses assuntos passaram, desde o início e até agora, a ser tratados nas LDO editadas desde 1989.

O § 5º do art. 165 consagra, pela primeira vez o princípio orçamentário da Universalidade, ao estabelecer que a lei orçamentária compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II- o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e III- o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Dessa forma, o orçamento passa a ter um caráter universal, incluindo todas as receitas e todas as despesas. Até a promulgação da Constituição de 1988, considerável parcela das despesas públicas era realizada fora do orçamento aprovado.

A preocupação com a maximização das receitas e com o equilíbrio fiscal, retomada com a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), emerge da redação do § 6º do art. 165:

O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

A preocupação com os desníveis regionais, presente na Constituição anterior, é retomada na atual Carta através da redação do § 7º: “Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre as suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”.

A consagração, no texto constitucional, do princípio orçamentário da Exclusividade, evidencia-se na redação do § 8º:

A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Tal disposição está incluída nos textos das Constituições de 1967 (art. 60), de 1946 (§ 1º do art. 73) e de 1937 (art. 70), refletindo uma preocupação que remonta às primeiras décadas do século passado.

Com relação à Lei Complementar de que trata o § 9º do art. 165, vários ante-projetos foram elaborados entre 1989 a 2006, não tendo logrado chegar à etapa de votação.

O art. 166 trata da tramitação dos projetos de lei de natureza orçamentária no Congresso, em cujo “caput” estabelece que:

Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

Com essa redação ficaram restabelecidas as prerrogativas do Legislativo, de participar ativamente da discussão e aprovação das leis de natureza orçamentária,

competência que foi usurpada nos períodos de ausência da democracia (nos anos 30 e 60 a 80).

Os oito parágrafos do art. 166 relacionam-se a regras de apreciação dos projetos de lei orçamentárias (plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual).

O art. 167, dedicado às vedações, constituído de onze incisos e quatro parágrafos, objetiva a imposição de algumas restrições destinadas ao aperfeiçoamento do controle da elaboração e execução orçamentárias, enfatizando a observância de alguns princípios orçamentários como o da programação (Incisos I, VI e VIII e § 1º), equilíbrio (Incisos II, III e VII), e não vinculação de receita (Inciso IV).

Objetivando fortalecer o planejamento plurianual, a exemplo de disposição semelhante com relação ao Orçamento Plurianual de Investimentos, na Constituição de 1967 (§ 3º do art. 62), a atual Constituição traz no § 1º do art. 167 a seguinte disposição: “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

A redação do § 3º relaciona-se às condições para abertura de créditos extraordinários e mantém basicamente a mesma redação das duas últimas Constituições, com a substituição da condição de “subversão interna” (§ 2º do art. 61 na Constituição de 1967) e “comoção intestina” (§ único do art. 75 na Constituição de 1946) por “comoção interna”.

Em síntese, a Constituição de 1988 inovou com a criação das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e do Plano Plurianual (PPA), além de consagrar princípios orçamentários tradicionais, especialmente os da Universalidade, Equilíbrio e Exclusividade.

6.17 Lei Orçamentária para 1990 (Lei nº 7.999, de 31 de janeiro de 1990)

A Lei nº 7.999/90 aprovou um orçamento equilibrado (receitas iguais às despesas), mas inobservou o princípio da Exclusividade, ao incluir artigo com a

seguinte redação: “o pagamento das obrigações assumidas pela União nas dívidas da extinta SUNAMAM passam a ser obrigação do Fundo da Marinha Mercante”.

7 RESUMO DOS RESULTADOS

Os princípios orçamentários se justificam em função de assegurar às normas orçamentárias eficácia, estando grande parte deles incorporados à atual Constituição e à leis, como a 4.320/64.

Eles têm a função de balizar e parametrizar a elaboração e a execução da Lei Orçamentária, e sua observância contribui para corrigir distorções e tornar a gestão orçamentário-financeira mais eficaz.

Dos quatorze princípios enumerados por Sanches (2004, p. 277), onze, ou quase 80%, estão incluídos no texto constitucional, o que dá uma idéia da importância dessas normas para o legislador constituinte. Essa maciça inclusão de princípios orçamentários na Carta Magna representou também um grande avanço em relação às duas primeiras Constituições brasileiras, em cujos textos inexistem registros que correspondam a princípios orçamentários, que na realidade só apareceram no âmbito jurídico nacional a partir da Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926, com a inclusão dos princípios orçamentários da Exclusividade e do Equilíbrio.

Depois disso, todas as Constituições brasileiras consagraram a maioria dos princípios orçamentários: seis na de 1934, quatro na de 1937, três na de 1946, cinco na de 1967 e onze na de 1988, conforme o quadro a seguir.

Matriz Princípios Orçamentários/Constituições

Princípios Orçamentários	Constituições						
	1824	1891 ³	1934	1937	1946	1967 ⁴	1988
Anualidade		Art. 34, I	Art. 39,II			Art. 60	Arts. 165, III e 167, I
Clareza							
Especificação			Art. 50, caput, e § 2º	Art. 69			
Exclusividade		Art. 34, § 1º	Art. 50, § 3º	Art. 70	Art. 73, § 1º	Art. 60	Art. 165, § 8º
Não vinculação de receitas							Art. 167, IV
Legalidade							Arts. 165, III e 167, I
Publicidade		Art. 37		Art. 72			Art. 165, § 3º
Unidade			Art. 50	Art. 68	Art. 63		Art. 165, § 5º
Universalidade						Art. 62	Art. 165, § 5º
Equilíbrio		Art. 34, § 2º	Art. 50, § 4º		Art. 75	Art. 61, b e d	Art. 167, II, III e VII
Exatidão							
Flexibilidade		Art. 34, § 1º, “a”	Art. 50, § 3º, “a”				Art. 165, § 8º
Programação						Art. 62, § 3º	Art. 165, I e § 1º e Art. 167, I e §1º
Regionalização							Art. 165, §§ 4º e 7º

³ Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926.

⁴ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1969.

8 CONCLUSÃO

Pela análise dos textos constitucionais e das leis orçamentárias imediatamente posteriores, verifica-se um reconhecimento gradativo da importância dos princípios orçamentários, por parte dos legisladores, preocupados com o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle sobre a gestão orçamentária, mas também com o aperfeiçoamento da elaboração da peça orçamentária e da eficácia da sua execução e, mais recentemente, com os aspectos relacionados aos princípios da Clareza e Publicidade, que evidenciem a transparência da gestão fiscal e possibilitem o amplo acesso da sociedade a todas as informações relativas à elaboração e à aprovação do Projeto de Lei Orçamentária, utilizando a Internet para a divulgação das estimativas das receitas, da proposta orçamentária, da lei orçamentária e da execução da despesa.

À medida que os princípios orçamentários ganhem status constitucional, alcançando, na Constituição de 1988, quase 80%, e legal, como nas Leis nº 4.320/64 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, maior é a probabilidade de as Leis Orçamentárias se aperfeiçoarem mais, assim como suas execuções. Registre-se, por oportuno, que à ausência da Lei Complementar prevista no § 9º do art. 165 da Constituição, as Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDO editadas nos últimos dez anos têm contribuído grandemente para esse aprimoramento, trazendo dispositivos que reforçam a observância dos princípios orçamentários, notadamente os referentes a Clareza, Publicidade, Especificação, Exatidão, Equilíbrio, Programação e Regionalização.

A partir da análise efetuada, pode-se afirmar que o processo orçamentário brasileiro tem evoluído continuamente, com picos de excelência na década de 60, com a edição da Lei nº 4.320/64 e do Decreto-lei nº 200/67, e a conseqüente implementação do orçamento-programa, e final da década de 90, com a reforma orçamentária que resultou na edição do Decreto nº 2.829/98 (que estabeleceu normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União), da Portaria nº 42/99 (que criou a nova Classificação Funcional) e a Portaria Interministerial nº 163/2001 (que estabeleceu normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União,

Estados, Distrito Federal e Municípios), e, na esteira da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, uniformizou os procedimentos de execução orçamentária nos três níveis de governo, com a imposição de uma única classificação orçamentária de receitas e despesas.

Todas essas modificações visando ao aperfeiçoamento das técnicas de elaboração e execução orçamentárias refletiram-se positivamente na valorização e observância dos princípios orçamentários, notadamente os da Especificação, Exatidão, Programação e Regionalização.

Assim, pode-se concluir que a observância dos princípios orçamentários é importante para assegurar o aprimoramento das técnicas de elaboração da proposta orçamentária e mesmo da execução da despesa, alcançando aspectos tais como clareza, exatidão e publicidade dos dados orçamentários, maior e melhor especificação dos mesmos, garantia de exclusividade ou de pureza orçamentária, possibilidade de flexibilidade na alocação dos recursos, mediante a não-afetação das receitas, inclusão de todas as receitas e despesas, assegurando o caráter de universalidade que deve revestir a peça orçamentária, equalização da gestão orçamentária mediante o equilíbrio entre receitas e despesas e programação, através da ligação entre o planejamento de médio e longo prazo com orçamento anual.

Reconhecer a importância dos princípios orçamentários e acompanhar sua evolução através dos dispositivos constitucionais que os consagraram ao longo dos últimos 80 anos, desde a reforma constitucional de 1926, é imperativo para acompanhar a evolução do próprio orçamento público brasileiro.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933. Estabelece normas para a elaboração e execução do orçamento da Receita e Despesa da União. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 31 dez. 1933.

_____. Decreto-lei nº 942, de 10 de dezembro de 1938 Orça a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 1939. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 31 dez. 1938.

_____. Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891. Orça a receita geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1892 e dá outras providências. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 31 dez. 1891.

_____. Lei nº 26, de 30 de dezembro de 1891. Fixa a despesa geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1892 e dá outras providências. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 31 dez. 1891.

_____. Lei nº. 115, de 13 de novembro de 1935. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 1936. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 31 dez. 1935.

_____. Lei nº 162, de 2 de dezembro de 1947. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 1948. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 10 dez. 1947.

_____. Lei nº 5.546, de 29 de nov. 1968. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 1969. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 20 dez. 1968.

_____. Lei nº 7.999, de 31 de janeiro de 1990. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 1990. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 1 fev. 1990.

CAMPANHOLE, Adriano; LOBO, Hilton (Comp.). **Constituições do Brasil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1992. 820 p.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. ampl. e rev. São Paulo: Atlas, 2005. 318 p.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001. 392 p.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública**. 6. ed. Brasília: Vestcon, 2005. 596 p.

OLIVEIRA, Ribamar. Rigidez orçamentária. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, jan. 2004.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 2. ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004. 393 p.

SILVA, José Afonso. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. 388 p.

SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962. 52 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. 395 p.