

6

May 1911
F.C. 100

OS PRINCÍPIOS
ORÇAMENTÁRIOS

ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

SEBASTIÃO DE SANT'ANNA E SILVA

OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

2ª IMPRESSÃO



FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

SERVIÇO DE PUBLICAÇÕES

RIO DE JANEIRO — GB

1962

NOTA PRÉVIA

Sebastião de Sant'Anna e Silva escreveu este trabalho para integrar a primeira dezena dos Cadernos de Administração Pública, em atenção a instantes solicitações nossas, quando tentávamos resolver, ou pelo menos amenizar, na fase pioneira e incerta da Escola Brasileira de Administração Pública, o problema da falta de literatura especializada para os seus diferentes cursos.

Apesar de não se haver feito qualquer publicidade comercial em torno dos Cadernos de Administração Pública (destinados que eram principalmente aos alunos da Escola), vários se esgotaram em pouco tempo. Um dos esgotados é o número 6, Os Princípios Orçamentários. Em poder de ex-alunos da Escola, os quatro mil exemplares da primeira edição, saída em 1954, estão hoje espalhados pelo Brasil inteiro, e também por muitos outros países latino-americanos.

É provável que um reexame dos pontos de vista expostos e sustentados neste caderno fôsse desejável, e até desejado pelo próprio autor. Com o progresso das idéias sobre planejamento e a prática dessa técnica social, que se está generalizando, tudo quanto se escreveu e se sabia até há poucos anos em matéria de orçamento está em processo de revisão.

Premido, entretanto, pela procura atual, que já ultrapassou os limites da Escola e começa a surgir do grande público em geral, o Serviço de Publicações da Fundação Getúlio Vargas decidiu preencher os claros abertos na série dos Cadernos de Administração Pública. Este é o motivo por que lança novamente em circulação Os Princípios Orçamentários em reimpressão fiel do texto original.

Esperemos que a sorte do trabalho, estimulando os interesses profissionais envolvidos, leve o autor a rever, ampliar e atualizar oportunamente, o caderno n.º 6, transformando-o assim de instrumento provisório de estudo, que é, em contribuição duradoura para a literatura brasileira sobre matéria orçamentária.

Rio, 9 de abril de 1962

BENEDICTO SILVA

ÍNDICE

NOTA PRÉVIA	V
I — INTRODUÇÃO	IX
II — ENUMERAÇÃO DOS PRINCÍPIOS ORÇAMENTARIOS..	7
III — O PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE E A REGRA DO ORÇAMENTO BRUTO	13
IV — O PRINCÍPIO DA UNIDADE	19
V — O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DE RECEITAS....	26
VI — O PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE	31
VII — O PRINCÍPIO DA PERIODICIDADE OU DA ANUA- LIDADE	34
VIII — O PRINCÍPIO DA ESPECIFICAÇÃO OU DA DISCRI- MINAÇÃO	40
IX — CONCLUSÕES	43
INDICAÇÕES BIBLIOGRAFICAS	51

CADERNOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A literatura sobre a moderna administração pública e seus ramos especializados compõe-se, na quase totalidade, de trabalhos estrangeiros, principalmente de autores americanos, não traduzidos ou intraduzíveis para o português.

A Escola Brasileira de Administração Pública (EBAP) sente, todos os dias, os efeitos esterilizantes da falta de literatura apropriada, necessária ao desenvolvimento de suas atividades. Cumpre-lhe resolver o problema de elaborar e publicar o material de leitura e consulta de que carece. Não se trata do problema, comum a todas as escolas, de estimular e ensinar o aparecimento de obras, tratados, compêndios, monografias, ensaios, artigos e relatórios sobre as pesquisas feitas e as matérias ensinadas. O problema aqui é específico e mais premente, uma vez que não existe nos idiomas maternos de seus estudantes — português e espanhol — um montante suficiente de trabalhos sobre administração pública, que possam ser adotados como guias para os alunos. É forçoso, assim, que a Escola prepare e publique os manuais, compêndios e demais fontes de conhecimento de que necessita, para documentar e expandir suas funções ordinárias de ensino e pesquisa.

Até a presente data, a falta de literatura específica em português sobre as várias disciplinas ministradas em seus cursos tem sido suprida pela Escola mediante a produção e distribuição de uma literatura *ad hoc* — escrita, mimeografada e distribuída sob o signo da interinidade e a forma de apostilas.

Por um entendimento tácito entre os professores, estudantes e a direção da Escola, as apostilas até agora publicadas são tidas como uma espécie de sementeira, de que surgirão com o tempo as obras menos

efêmeras, os livros de texto de que a Escola carece para transmitir, através da palavra escrita, os ensinamentos da moderna administração pública.

Com efeito, vários dos cursos dados pelos professores da EBAP e distribuídos sob a forma de apostilas estão sendo revistos e serão enfeixados em livros. Deverão aparecer a partir de 1954, entre outros, os seguintes livros, em que serão transformadas as apostilas originariamente escritas para os alunos da Escola: *Curso de Administração de Pessoal*, pelo Prof. HENRY REINING JR.; *Curso de Organização e Métodos*, pelo Prof. HARRY MILLER; *Administração Pública*, pelo Prof. PEDRO MUÑOZ AMATO; *Curso de Cultura Brasileira Contemporânea*, série de conferências pronunciadas por 30 brasileiros ilustres.

Na hierarquia das obras didáticas, a Escola reservou uma faixa entre os tratados exaustivos, os compêndios eruditos e os artigos de revistas, para um tipo de publicação menos ambicioso, nem por isso menos útil, como fonte de estudo e consulta: o ensaio, a monografia. Decidiu, assim, a Escola lançar uma série de ensaios e monografias sob a denominação genérica de "CADERNOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA", de que este é um dos primeiros a aparecer.

O uso deste modesto tipo de publicação — o caderno — como veículo de idéias e informações data da Revolução Francesa. Foi em 1789 que se generalizaram os famosos *cahiers de doléances*, espécie de registros de queixas e reclamações, preparados pelas assembléias populares para orientação dos deputados aos Estados Gerais. Em seguida e ainda durante a fase criadora da Revolução, estiveram em voga os *cahiers des États Generaux*, que continham o conjunto de solicitações apresentadas aos deputados por seus constituintes. Tais cadernos, redigidos pelos delegados incumbidos de escolher os deputados à Assembléia dos Estados Gerais, exprimiam os votos, as queixas, as propostas, as advertências, as críticas e as esperanças formuladas pelo povo em cada cidade e em cada vila. Eram, por assim dizer, os *terms of reference* dos deputados naquela fase exaltada da história política e social do Ocidente.

Desde então, os franceses têm empregado constantemente os *cahiers* como instrumentos de difusão cultural. Das várias séries de *cahiers* que desempenharam papel importante nas letras francesas, destacam-se os *Cahiers de la Quinzaine*, dirigidos por CHARLES PEGUY, de 1900 a 1914, e nos quais se publicou uma *enquête* de âmbito internacional sobre o rumoroso caso Dreyfus. Os *Discurso*, de ANATOLE FRANCE, e o romance-rio

Jean Cristophe, de ROMAIN ROLLAND, foram divulgados nos *Cahiers de la Quinzaine*.

Conhecida a função de multiplicador da cultura, desempenhada pelos *cahiers* franceses, não têm faltado iniciativas para o lançamento de séries de cadernos similares em outros países, sobretudo latinos, conforme demonstram os exemplos indicados a seguir:

ESPAÑA: O Instituto de Cultura Hispânica de Madrid começou a publicar, em 1849, os *Cuadernos Hispanoamericanos*, revista que se propõe a integrar *al mundo hispánico en la cultura de nuestro tiempo*.

MÉXICO: Os *Cuadernos Americanos*, que JESUS SILVA HERZOG publicou de 1942 a 1947, num total de 36 volumes, representam uma das mais interessantes aventuras do pensamento de que se tem notícia na América Latina. Os títulos das quatro seções permanentes, em que se dividem os *Cuadernos Americanos*, a saber: "Nuestro Tiempo", "Aventura del Pensamiento", "Presencia del Pasado" e "Dimensión Imaginaria", indicam o grau de penetração e altitude intelectuais daquela série, a qual somente o adjetivo inglês *sophisticated*, tal como empregado pelos americanos, pode qualificar.

EQUADOR: A Casa de Cultura Equatoriana de Guayaquil lançou, em 1951, a série dos *Cuadernos de Historia y Arqueologia*, que estão concorrendo para o refinamento do movimento cultural da América Espanhola.

CUBA: Papel igualmente importante na difusão de idéias e fatos sobre a vida municipal nas Américas é desempenhado em Cuba pelos *Cuadernos del Instituto Interamericano de Historia Municipal e Institucional*.

BRASIL: Os *Cadernos de Cultura*, do Ministério da Educação, dos quais já foram publicadas 72 unidades até a presente data, são outros tantos instrumentos de difusão de idéias, elaboração de doutrinas, fixação de reflexões, opiniões e fatos sobre a literatura, a poesia, a arte e outros aspectos da cultura brasileira. É um documentário amplo e um temário rico daquilo a que poderemos chamar a história intelectual do Brasil.

Bem examinados os fatos, chega-se à conclusão de que os *cadernos* têm contribuído, quase tanto quanto os tomos volumosos, para a formação do fundo de conhecimentos a que CRANE BRINTON chamou *our slender stock of cumulative knowledge in the social sciences*.

Os *Cadernos de Administração Pública*, idealizados e lançados pela EBAP, destinam-se a remediar, em parte, a falta de literatura especializada, com que se vêem a braços, nos países da América Latina, os estudantes de administração pública.

Ao lançar a série de Cadernos de Administração Pública, a EBAP alimenta a esperança de chegar em breve ao número 100 e, assim, contribuir qualitativa e quantitativamente para a difusão organizada de idéias, doutrinas, teorias e práticas modernas sobre a ciência e arte da administração.

Rio de Janeiro, 3 de abril de 1954.

BENEDICTO SILVA

OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

I — INTRODUÇÃO

Os autores, principalmente da Europa continental, que se têm dedicado ao estudo e à exposição da teoria dos orçamentos públicos dedicam particular atenção à análise e discussão dos chamados princípios ou regras orçamentárias, quer para justificar a aceitação desses princípios ou regras e condenar a sua violação, quer para lhes discutir e negar a validade científica e a utilidade prática.

A origem e evolução dos princípios orçamentários estão ligadas à própria história dos orçamentos públicos. Quando estes últimos surgiram como um instrumento essencialmente político, destinado a assegurar o controle por parte das assembleias representativas sobre a atividade financeira dos governos, procurou-se estabelecer determinados princípios ou certas re-

gras, considerados essenciais para tornar efetivo esse controle. O orçamento público deveria ser uno, universal, especificado, anual, etc., para que nenhuma operação financeira do governo, ou melhor, do poder executivo, pudesse escapar à prévia autorização e à fiscalização do Parlamento. Essa fiscalização era aliás facilitada pela pouca extensão e pela própria natureza dos serviços do Estado, todos de caráter administrativo e não comercial.

Surgiram portanto a teoria tradicional e os princípios clássicos do orçamento público na época do apogeu do Estado liberal e do "laissez-faire" em economia. Serviam aliás essa teoria e esses princípios para assegurar a manutenção das funções governamentais dentro da estreita bitola que lhes era demarcada e para impedir que

os governos interferissem no mundo dos negócios, em cuja esfera de atividades lhes era vedado o ingresso.

Com a evolução do Estado, com o crescimento e a ampliação das funções governamentais e com as alterações introduzidas na natureza e qualidade destas funções, modificou-se a concepção clássica do orçamento público: este foi, pouco e pouco, adquirindo novas características, as quais se aliaram ao caráter essencialmente político do início, para em seguida sobrepujá-lo. A crença inicial de que os orçamentos públicos estavam indissolúvelmente ligados ao regime democrático-representativo foi desmentido pela manutenção da instituição, mesmo nos sistemas governamentais que, transitória ou estruturalmente, negaram a predominância das assembleias representativas na condução dos negócios do Estado.

Verificou-se então que o orçamento público não era tão somente um instrumento parlamentar de controle, mas também um mecanismo essencial à administração pública no planejamento de suas atividades, na coordenação de seus serviços e na consecução de economia e eficiência em seus empreendimentos. O aspecto técnico-

administrativo do orçamento veio juntar-se ao seu caráter político e até a dissociar-se dele, quando a administração privada passou também a utilizar o controle orçamentário como uma de suas técnicas e instrumentos de trabalho.

Uma revisão nos conceitos tradicionais já estabelecidos em torno dos princípios orçamentários tornou-se necessária para permitir uma apuração da validade desses princípios frente à nova conceitualização do orçamento público. Essa apuração consistiria em dar aos princípios orçamentários uma outra significação que não se chocasse com as novas funções que o orçamento público era chamado a desempenhar, ou mesmo em abandoná-los ou rejeitá-los, se e quando incompatíveis com tais funções.

O século XX veio, porém, a testemunhar, com o declínio do "laissez-faire" e do liberalismo econômico, o surgimento e a expansão de uma nova função do Estado: a de responsável pelo equilíbrio econômico e pela utilização plena dos fatores de produção disponíveis. Keynes e seus discípulos demonstraram que a atividade financeira e os orçamentos públicos constituem um instrumento valioso nas mãos do Estado para consecução desses novos ob-

jetivos. Os limites entre os setores privado e público da economia foram-se tornando cada vez mais imprecisos e as atividades de um e de outro setor tornaram-se interpenetrantes.

O orçamento público passou a ser conceituado como parcela integrante do orçamento e com êste intimamente ligado e coordenado. Noções arraigadas e concepções ortodoxas, como a do equilíbrio orçamentário anual e da neutralidade das finanças públicas, foram revistas à luz dos novos objetivos atribuídos à atividade financeira do Estado. Mais uma vez se tornou necessária a revisão dos princípios orçamentários tradicionais e seu ajustamento à moderna concepção do orçamento público. Paralelamente, a teoria e a técnica da contabilidade pública foram objeto de uma análise cuidadosa e de um reajustamento profundo, visando o respectivo enquadramento em um sistema de contabilidade econômica nacional, que procura registrar e descrever as transações efetuadas nos diversos setores da economia nacional e os fluxos monetários entre êstes setores.

A finalidade dêste ensaio é a de analisar os princípios orçamentários, investigar-lhe a origem, na-

tureza e evolução e, principalmente, tentar atualizá-los dentro da moderna concepção do orçamento público. Procuraremos demonstrar que êsses princípios não têm um caráter absoluto ou dogmático, antes constituem categorias históricas e, como tais, estão sujeitos a transformações e a modificações em seu conceito e significação.

Trata-se de um estudo essencialmente teórico, enquadrado no que já se denominou de "filosofia do orçamento". Todavia, dessa análise teórica poderão resultar conclusões de ordem prática, aplicáveis à melhoria da técnica e do processo orçamentário. Alguns países, entre os quais o Brasil, incorporaram tais princípios à sua legislação e em certos casos os erigiram em normas constitucionais. A análise dos princípios orçamentários facilitará, portanto, a inteligência e a interpretação dessas normas legais ou constitucionais, de forma a não transformar a aplicação delas em um entrave à utilização do orçamento público como um instrumento eficiente da administração e como um meio para a consecução do almejado equilíbrio econômico e da desejada prosperidade social, aspirações universais nos dias tormentosos e incertos em que vivemos.

Este ensaio destina-se principalmente aos estudantes da Escola Brasileira de Administração Pública, motivo por que procuramos dar-lhe uma feição essencialmente didática. Não deixará, porém, de

interessar a todos quantos se dedicam aos estudos de Administração Pública, Finanças do Estado e Orçamentos Públicos, campos de pesquisas cada vez mais amplos e de utilidade indiscutível.

II — ENUMERAÇÃO DOS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Quantos e quais são os princípios orçamentários? A lista é ampla e varia de autor para autor. Há, todavia, alguns princípios sistematicamente apontados e enunciados pelos clássicos das finanças públicas e por eles considerados como requisitos essenciais a um orçamento corretamente elaborado.

René Stourm (1), após salientar que não é possível enumerar todas as qualidades que o projeto de orçamento deve possuir, menciona, entre outras, a *sinceridade*, a *clareza*, a *unidade*, a *economia*, o *equilíbrio* e acrescenta que a lista seria interminável. Afirma ainda Stourm que as duas regras seguintes são essenciais e têm o privilégio de resumir todas as outras:

1ª) "Os orçamentos devem descrever, "in extenso", todas as operações de receitas e despesas, sem confusão nem atenuação (regra da universalidade)."

2ª) "Os orçamentos devem atribuir às receitas e despesas uma avaliação tão exata quanto possível (regra da justa avaliação)."

O mesmo autor, no livro citado, reproduz a opinião de Léon Say, outro clássico das finanças públicas, o qual, em curso ministrado em 1884-1885, considerava como essenciais ao orçamento as quatro qualidades seguintes:

1ª) "O orçamento deve possuir unidade;

2ª) deve ser anual;

(1) René Stourm — *Le Budget* — Septième édition — Paris — 1912 — págs. 137 e 138.

3ª) deve ser prévio

4ª) deve representar uma personalidade contábil."

Edgard Allix, sem dúvida um dos maiores escritores clássicos de finanças públicas, enumera, na primeira parte de seu excelente tratado (2), as seguintes regras orçamentárias:

"I) Relacionadas com a preparação do orçamento:

a) regra da universalidade;

b) regra da unidade.

II) Relacionadas com a votação do orçamento:

a) regra da precedência das despesas sobre as receitas;

b) regra da especificação na votação dos créditos orçamentários;

c) regra da autorização prévia;

d) regra da anualidade."

Para De Greef (3), nos países constitucionais, a *publicidade*, a *sinceridade* e a *clareza* consti-

tuem a essência do orçamento. Ainda segundo o mesmo autor, dois princípios orgânicos dominam a confecção do orçamento: a *unidade* e a *universalidade*.

Francesco Nitti (4) afirmava que o orçamento, para preencher verdadeiramente sua função, não pode dispensar certas qualidades. E apontava como principais: "1ª) o caráter verídico; 2ª) a relação exata entre as receitas e as despesas; 3ª) a unidade; 4ª) a universalidade; 5ª) a especificação; 6ª) a anuidade; 7ª) o caráter preventivo; 8ª) a representação de uma personalidade independente."

Entre os financistas clássicos foi, talvez, Gaston Jèze quem dedicou maior atenção à análise e ao estudo das regras e dos princípios orçamentários. Preocupado, principalmente, com os aspectos políticos e jurídicos do orçamento, o antigo professor da Facul-

(2) Edgard Allix — *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française* — Troisième édition — Paris — 1912.

(3) Guillaume de Greef — *L'Économie Politique et la Science des Finances* — Deuxième édition — Bruxelles et Paris — 1913 — págs. 199 e 204.

(4) Francesco Nitti — *Princípios da Ciência das Finanças* — Tradução portuguesa — Rio de Janeiro — 1937 — págs. 329 a 341 — 2º volume.

dade de Direito de Paris incluiu essas regras na parte de seu livro (5) dedicada às "*Atribuições respectivas do Governo e das Câmaras em matéria financeira*". Sob êsse título, enumerou:

"a) a regra da não afecção das receitas públicas;

b) a regra da especificação orçamentária;

c) a regra da autorização prévia das despesas públicas;

d) a regra do orçamento bruto;

e) a regra da universalidade;

f) a regra da inclusão, no orçamento, exclusivamente das receitas e despesas do Estado;

g) a regra da unidade orçamentária."

Os autores ingleses e norte-americanos nunca mostraram grande interesse pela análise dos chamados princípios orçamentários, considerando talvez a discussão sobre o assunto excessivamente teórica e dogmática, pouco atraente, portanto, para o espírito prá-

tico dos anglo-saxões. Todavia, em contraste com essa tendência, J. Wilner Sundelson dedicou à análise dos princípios orçamentários um ensaio amplamente conhecido, inclusive em nosso país (6). A análise feita por Sundelson baseia-se na seguinte classificação dos princípios orçamentários, que o próprio autor reconhece não ser plenamente satisfatória:

"I — Relação entre o sistema orçamentário e as atividades financeiras do Governo:

a) Universalidade;

b) Exclusividade.

II — Tratamento dado pelo mecanismo orçamentário aos fatores incluídos no sistema:

a) Unidade;

b) Especificação;

c) Anualidade;

d) Exatidão.

III — Fórmulas e técnicas para apresentação do documento orçamentário:

a) Clareza;

b) Publicidade."

(5) Gaston Jèze — *Cours de Science des Finances et de Législation Financière Française — Théorie Générale du Budget* — Sixième édition — Paris — 1922.

(6) J. Wilner Sundelson — *Princípios Orçamentários* — Tradução portuguesa por Célia Neves — Rio de Janeiro — 1946.

Trotabas (7), cujo método de exposição da teoria das finanças públicas denota uma transição entre a doutrina clássica e as concepções modernas, enumera as regras seguintes:

"I — Relacionadas com a atribuição da competência orçamentária ao Poder Legislativo:

a) regra da precedência na fixação das despesas;

b) regra da especificação dos créditos (fixação da despesa por capítulos);

c) regra da não afetação de receitas;

d) regra da unidade de caixa.

II — Regras técnicas da lei orçamentária:

a) regra da periodicidade do orçamento, subdividida em regra do caráter prévio da autorização legislativa e regra da anualidade da lei orçamentária;

b) regra da unidade do orçamento;

c) regra da universalidade do orçamento."

É interessante reproduzir a seguinte afirmação de Trotabas,

constante da página 49 de sua obra: "As regras tradicionais foram fixadas para traduzir uma certa concepção do orçamento, que corresponde à definição clássica. É uma concepção contábil, de caixa, visando exclusivamente a fixar as somas necessárias para assegurar a marcha dos serviços anuais do Estado, e a equilibrar estas necessidades por meio de receitas suficientes. A transformação das funções e das atividades do Estado, sobretudo de alguns anos a esta parte, as suas intervenções cada dia mais numerosas na ordem econômica, o fim do liberalismo, as nacionalizações, fazem com que a gestão do Estado-empresa não possa mais ser assegurada, nos dias de hoje, no quadro tradicional do orçamento, tal como foi fixado há mais de um século."

Alguns dos modernos escritores de finanças públicas vêm procurando ajustar os princípios orçamentários clássicos aos conceitos atuais sobre as funções do orçamento público como instrumento de planejamento administrativo e de intervenção do Estado na vida econômica. Exemplo frisante desta orien-

(7) Louis Trotabas — *Précis de Science et Législation Financières* — Neuvième édition — Paris — 1947.

tação encontra-se em Fernand Baudhuin (8), que divide os princípios orçamentários em dois grandes grupos: *a)* regras de técnica administrativa; *b)* regras de técnica econômica. No primeiro grupo inclui o autor belga as regras da anualidade, da universalidade, da especificação e da publicidade. No segundo enumera as regras do equilíbrio verdadeiro, da sinceridade dos orçamentos extraordinários, da integração à política econômica e do reflexo da verdadeira situação financeira.

Laufenburger (9), após salientar que, no conjunto de princípios e de regras concebidos pela Ciência das Finanças para aplicação na técnica orçamentária, uns continuam a ter curso e outros foram ultrapassados pela interpenetração cada vez mais profunda entre os setores econômico e financeiro, menciona as regras do *orçamento bruto* e da *não afetação de receitas* como decorrências do princípio da *universalidade*, bem como o princípio da *anualidade*. A

extensa enumeração e a ampla justificação apresentadas pelo substituto de Jèze na Faculdade de Direito de Paris, a respeito das violações e exceções aos princípios acima enumerados, em consequência das novas funções e responsabilidades do Estado, notadamente no domínio econômico, mostram que o autor acredita que bem pouco resta dêsses princípios nos dias de hoje, pelo menos em sua concepção original.

A idêntica conclusão chega Marcel Waline, que, antes de proceder à análise dos princípios considerados como básicos na elaboração do orçamento — o *equilíbrio*, a *unidade*, a *anualidade*, a *universalidade* e a *não afetação de receitas* —, adverte: "*O direito orçamentário atravessa uma crise profunda, no sentido de que todos os princípios admitidos desde 1816 para a elaboração e a execução do orçamento do Estado são objeto de discussão: ou são contornados ou postos de lado deliberadamente, havendo mesmo uma escola de*

(8) Fernand Baudhuin — *Précis de Finances Publiques* — Premier Partie — Deuxième édition — Bruxelles — 1951 — Páginas 34 a 47.

(9) Henry Laufenburger — *Traité d'Economie et de Législation Financières* — Budget et Trésor — Troisième Edition — Paris — 1948 — págs. 45 a 90.

inovadores que prega êsse abandono, difundindo idéias, segundo as quais êsses princípios, que se haviam tornado tradicionais, já estariam ultrapassados e cuja observância seria hoje mais prejudicial do que útil.” (10)

Em conclusão, o número cada vez maior de escritores que, no campo das finanças públicas acredita, como Angelopoulos, “que o orçamento do Estado não é mais o ato pelo qual são previstas e autorizadas as despesas do Estado, mas tem uma missão mais larga que visa a assegurar o pleno emprego, a mobilizar as forças econômicas inativas e a contribuir

assim para o aumento da renda nacional e elevação do nível de vida” (11), e considera necessário um rompimento com os princípios dominantes no passado ou, pelo menos, um reajustamento desses princípios frente às condições do mundo contemporâneo.

A exata compreensão da natureza e significação dos princípios orçamentários, dentro das linhas da moderna política orçamentária e fiscal, somente se tornará possível mediante uma análise detalhada de cada um desses princípios. É o que tentaremos nos capítulos seguintes.

(10) Julien Laferrière et Marcel Waline — *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financières* — Paris — 1952 — pág. 25.

(11) Angelos Angelopoulos — *L'État et la Prospérité Sociale* — Paris — 1949 — pág. 193.

III — O PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE E A REGRA DO ORÇAMENTO BRUTO

Entre os princípios orçamentários tradicionais, o da *universalidade* se distingue pela sua generalizada aceitação por parte dos diversos tratadistas de finanças públicas, muitos dos quais o consideram essencial a um bom sistema de administração financeira e ao estabelecimento de uma política fiscal adequada. De acordo com esse princípio, todas as receitas e despesas do Estado devem ser incluídas no orçamento e sujeitas ao processo orçamentário comum: elaboração, aprovação, execução e controle. O princípio da universalidade é habitualmente complementado pela regra do orçamento bruto, segundo a qual as parcelas da receita e da despesa devem figurar em bruto no orçamento, isto é, sem qualquer compensação ou dedução. Como consequência desta regra, o total da receita arrecadada a qualquer título deverá ser inte-

gralmente recolhido ao tesouro-que, por sua vez, concederá os fundos necessários para fazer face à totalidade dos gastos públicos, inclusive dos serviços arrecadadores e dos que dispõem de rendas próprias.

Tanto o princípio da universalidade quanto a regra do orçamento bruto tiveram origem na França, durante o século XIX, com o objetivo expresso de assegurar um controle parlamentar efetivo sobre as operações financeiras do governo. Como salienta Gaston Jèze: "Estas duas regras, regra do orçamento bruto e regra da 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 tôdas as despesas e de tôdas as receitas. Não há razão alguma para subtrair uma despesa qualquer ao controle do Parlamento. Se existisse uma única despesa cuja legitimidade ele não houvesse discutido, o voto, do imposto não, seria dado com pleno conhecimento de causá." (12)

Com a adoção do princípio da universalidade, visava o Parlamento:

a) conhecer "a priori" tôdas 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 ou 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.

Quanto à regra do orçamento bruto, o seu objetivo era impedir a inclusão, no orçamento, de importâncias líquidas, isto é, a inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de

um determinado serviço público. A regra do orçamento bruto acomodava-se à concepção do Estado "gendarme", ao qual seriam estranhas quaisquer atividades de natureza industrial ou comercial. Atividades desta natureza não poderiam, evidentemente, subordinar-se ao sistema do orçamento bruto, que lhes tiraria toda oportunidade para apuração do custo dos serviços e do resultado definitivo de suas operações industriais ou comerciais. Tanto isto é verdade que o próprio Jèze, malgrado o seu entusiasmo pela regra do orçamento bruto, já reconhecia as suas violações: na Inglaterra, pelo sistema das "*appropriation in aid*"; na Prússia, pelo sistema adotado nos orçamentos industriais das estradas de ferro, minas e salinas do Estado; e na própria França, em certas operações realizadas pelos ministérios militares.

Adolf Wagner, embora defensor da regra do orçamento bruto, proclamava: "Quanto mais crescem em um orçamento as administrações de explorações econômicas de caráter privado, tais como os domínios, as florestas, as minas e as forjas, as estradas de

ferro, as fábricas; os serviços produtores de taxas, como os correios e telégrafos; as administrações de monopólios, como o do sal e do tabaco; os impostos indiretos, como as alfândegas; os impostos internos de consumo, tanto mais aumentam as dificuldades para o estabelecimento de um orçamento bruto e mais se elevam as somas desse orçamento, não só em números absolutos como em relação aos resultados líquidos.” (13)

Os modernos autores de finanças públicas aceitam o princípio da universalidade como requisito de um bom sistema orçamentário, dando todavia a este princípio uma nova significação e procurando dissociá-lo da regra do orçamento bruto, considerada incompatível com as funções industriais e comerciais do Estado, cada dia mais numerosas e extensas.

O que se considera de primordial importância, não só para a administração como também para o Parlamento e para os cidadãos em geral, é que se disponha de um quadro completo e fiel, capaz de demonstrar o vulto e a importância das transações efetuadas pelas

diversas autoridades públicas. O referido *budgetum* somente será atingido por meio de um sistema de contabilidade económica nacional, em condições de totalizar conjuntamente as transações do setor público efetuadas nos diversos níveis de governo: central, regional e local, inclusive nas entidades autônomas e descentralizadas, e de apresentá-lo em um sistema consolidado das contas públicas. Esta consolidação permitirá, além de outros resultados:

a) conhecer o volume e a importância do setor público da economia nacional e compará-lo com o setor privado da mesma economia;

b) conhecer exatamente o volume da pressão fiscal, ou seja, o valor exato da parcela da renda nacional absorvida pelo Estado através da tributação;

c) mostrar clara e precisamente qual a participação do Estado na formação da renda nacional;

d) demonstrar com clareza o resultado final (*deficit* ou *superavit*) das transações correntes do governo e o volume total dos investimentos programados no setor público da economia.

(13) A. Wagner — *Traité de la Science des Finances* — Tradução francesa — Paris — 1909 — pág. 188.

A totalização das operações financeiras do governo permitirá ao Parlamento ajuizar com muito mais segurança a respeito das diretrizes de política fiscal consubstanciadas no plano financeiro submetido à sua aprovação e exercer, com inteiro conhecimento de causa, o seu poder soberano de fixar o nível da tributação e o volume dos gastos públicos. É para possibilitar ao Parlamento uma deliberação de tal natureza que, na Grã-Bretanha, a apresentação do orçamento financeiro, isto é, a estimativa das receitas e despesas a cargo do tesouro, é precedida da apresentação do Livro Branco (White Paper) e da Perspectiva Econômica (Economic Survey) em que, com base em um sistema de contabilidade econômica nacional, as transações do setor público e do setor privado da economia são totalizadas e postas em cotejo. Razões idênticas têm dado origem à generalização da técnica dos orçamentos econômicos nacionais, que permitem apresentar uma previsão não só das operações financeiras do Governo, como ocorre no caso dos orçamentos públicos, mas de

toda a conjuntura econômica no próximo ano fiscal.

O que não é possível, porém, é pretender sujeitar todas as operações financeiras do setor público da economia nacional à aprovação do Parlamento, e, muito menos, manter a regra do orçamento bruto para os serviços de natureza industrial e comercial do Estado.

Em excelente monografia (14), o economista inglês Richard Hicks propõe uma reforma no sistema de contabilidade pública adotado pelo governo britânico, reforma decorrente da impossibilidade de serem as atividades governamentais em nossos dias, em grande parte de caráter industrial ou comercial, contabilizadas com base em princípios puramente administrativos e políticos, estabelecidos numa época em que o Estado exercia funções limitadas e exclusivamente de natureza administrativa e política. A reforma dos atuais métodos de contabilidade pública deverá ter como ponto de partida, segundo Hicks, a divisão dos departamentos do governo em dois grandes grupos: *Departamentos Administrativos e*

(14) J. R. Hicks — *The Problem of Budgetary Reform* — Cambridge — 1951.

Departamentos Comerciais. No tocante aos departamentos administrativos, considera o autor adequada e conveniente a manutenção do sistema tradicional de contabilidade pública, continuando os mesmos inteiramente dependentes do tesouro para o recebimento de suprimentos, devolução de saldos, prestação de contas, etc. Para os departamentos comerciais é porém proposta uma solução inteiramente diversa. A posição do tesouro ante êsses departamentos deverá ser semelhante à de um banco, e o controle por êle exercido sobre os serviços industriais e comerciais do Estado será análogo ao que um banco exerce sobre os seus clientes. O sistema de contabilidade sugerido para os departamentos comerciais é de natureza idêntica ao adotado pelas empresas privadas, devendo demonstrar claramente o lucro ou prejuízo apurado nas transações (conta de lucros e perdas) e as mutações verificadas no patrimônio (balanço do Ativo e Passivo). A consolidação das contas dos diversos departamentos comerciais e a sua combinação com as contas demonstrativas das ope-

rações efetuadas pelo tesouro com os departamentos administrativos permitirão a apresentação da conta consolidada do govêrno, quadro geral de tôdas as transações efetuadas no setor público da economia nacional.

Sem dúvida alguma, os serviços governamentais de caráter industrial ou comercial só se podem ligar ao orçamento geral pelo resultado líquido (lucro ou prejuízo) apurado em suas transações. Aliás, o que interessa definitivamente ao Parlamento e aos contribuintes é conhecer exatamente êsse resultado líquido, a fim de saber se os referidos serviços são ou não onerosos ao tesouro, se contribuem com o saldo positivo de suas operações para o aumento da receita pública, ou se exigem um suplemento de tributação para a cobertura de seu *deficit* de exploração.

Já em 1929, Buck (15) enumerava três sistemas para o tratamento das operações financeiras das empresas públicas em relação ao orçamento geral do govêrno. O primeiro sistema consistiria em retirar completamente essas operações do orçamento geral e torná-

(15) A. E. Buck — *Public Budgeting* — New York and London — 1929 — pág. 40.

las objeto de um orçamento independente, estabelecido para cada empresa. O segundo sistema seria a inclusão dessas operações no orçamento geral pelos seus totais brutos. Finalmente, a terceira solução consistiria em consignar essas operações no orçamento geral e torná-las objeto de um orçamento independente, estabelecido para cada empresa. O segundo sistema seria a inclusão dessas operações no orçamento geral pelos seus totais brutos. Finalmente, a terceira solução consistiria em consignar essas operações no orçamento geral, mas unicamente pelos seus resultados líquidos, caracterizando-se cada empresa como unidade governamental autônoma e auto-suficiente. Buck inclinava-se pelo terceiro sistema que, segundo ele, permite a cada empresa pública permanecer ligada ao orçamento

geral mas atender separadamente às suas próprias necessidades, mediante um sistema de orçamentos anexos. Salienta o conhecido especialista norte-americano que essa solução não destrói a universalidade do orçamento geral e, do ponto de vista da empresa, não interfere com operações feitas em uma base de auto-suficiência e de acordo com as mesmas diretrizes adotadas em uma empresa semelhante e de propriedade privada.

Em conclusão, o princípio da universalidade orçamentária, desde que convenientemente ajustado às funções atuais do Estado e às suas responsabilidades no campo econômico, constitui uma regra salutar de administração financeira e um elemento valioso para a elaboração de uma boa política orçamentária e fiscal.

IV — O PRINCÍPIO DA UNIDADE

Na conceituação do princípio da unidade orçamentária duas concepções diversas são geralmente expostas: a de unidade formal do documento orçamentário e a de unidade de caixa.

O conceito de unidade formal ou física do documento orçamentário, como expressão do princípio da unidade orçamentária, é partilhado por muitos autores. Assim, para Gaston Jèze, a unidade orçamentária consiste "em apresentar o orçamento de tal forma que seja suficiente fazer duas somas para obter o total das despesas e o total das receitas e uma subtração entre dois totais para saber se o mesmo apresenta um equilíbrio, um excedente de receita ou um deficit" (16).

O mesmo conceito é expresso por Milatchitch, para quem a "unidade orçamentária tende a reunir em um único total tôdas as receitas do Estado, de um lado, e tôdas as despesas, de outro (17).

O conceito de unidade orçamentária relacionado com a unidade de caixa já era adotado por León Say (18), quando o mesmo afirmava, em 1890, que "sômente existe unidade orçamentária quando se consegue fazer entrar tôdas as receitas em uma caixa única e fazer sair o numerário para tôdas as despesas de um mesmo e grande fundo comum".

Foi porém Wagner quem melhor expôs o conceito de unidade de caixa. Segundo êle, "o princí-

(16) Gaston Jèze, obra citada, pág. 192.

(17) Stevan Milatchitch — *La Règle de L'Unité dans le Budget de l'État Français* — Bordeaux — 1932.

(18) Reproduzido por Stevan Milatchitch, obra citada, pág. 9.

pio da unidade das caixas fiscais consiste em reunir, pelo menos na contabilidade, tôdas as entradas e saídas de um orçamento público, particularmente do orçamento do Estado, em uma caixa única ou em uma conta única. Do ponto de vista do orçamento a consequência dêste princípio é a unidade orçamentária ou a reunião de tôdas as receitas e despesas da gestão econômica em questão em um único orçamento" (19).

A regra da unidade de caixa é tradicional na administração financeira da Inglaterra. Instituída ali no século XVIII, traduziu-se na criação do Fundo Consolidado, no Banco da Inglaterra e no Banco da Irlanda, devendo tôdas as receitas públicas ser recolhidas a êsse Fundo. De acôrdo com o artigo 11 da lei de contabilidade pública (Exchequer and Audit Act de 1866), "todo o numerário recolhido ao Banco da Inglaterra e ao Banco da Irlanda a crédito do Tesouro será considerado, pelo Governador e pela Companhia do referido Banco, respectivamente, como formando um único fundo

geral em seus livros; e tôdas as ordens expedidas pelo Tesouro aos referidos bancos para a retirada de créditos a serem concedidos para o serviço público, pelo Controlador e Auditor Geral, como a seguir se estabelece, serão atendidas à conta do referido Fundo".

Como o princípio da universalidade, o princípio da unidade foi estabelecido como um instrumento político a fim de assegurar ao Parlamento um contrôle mais fácil e efetivo das operações financeiras do govêrno. Como salienta Milatchitch, "a inscrição em documento único, de um lado, de tôdas as operações de receita, e do outro, de tôdas as operações de despesa, permite aos representantes da nação apreciar muito mais facilmente a utilidade e a necessidade das despesas, a possibilidade e a legitimidade das receitas" (20).

Idêntico objetivo de reforçar o contrôle parlamentar sôbre a movimentação dos fundos públicos era invocado em favor da regra da unidade de caixa. Assim é que, na Inglaterra, conforme se mencionou atrás, qualquer retirada de nume-

(19) A. Wagner, obra citada, pág. 191.

(20) Milatchitch, obra citada.

rário à conta do Fundo Consolidado sempre esteve e ainda está condicionada à autorização do Auditor e Controlador Geral, delegado do Parlamento para acompanhar e fiscalizar a execução orçamentária.

O princípio da unidade orçamentária sempre esteve sujeito a freqüentes violações, através da prática dos orçamentos paralelos e extraordinários ou de caixas ou fundos especiais para o financiamento específico de determinados gastos públicos. Notadamente em épocas anormais de guerra ou de preparação da guerra, de reconstrução nacional, de crises ou de pressões econômicas e de calamidades públicas, tornou-se praxe generalizada admitir a existência de orçamentos especiais, comumente financiados por meio de receitas extraordinárias de caráter tributário ou do produto de empréstimos públicos.

A ampliação das funções e das atividades do Estado, a criação de serviços públicos descentralizados (autarquias, entidades parastatais e parafiscais, empresas nacionalizadas, sociedades de economia mista, etc.) e a expansão das atividades industriais e comerciais do Estado passaram a constituir uma

fonte permanente de serviços governamentais dotados de autonomia administrativa e financeira e providos de orçamento próprio e de contabilidade própria. Alguns desses serviços permaneceram ligados ao orçamento geral, freqüentemente obrigado a transferir-lhes parcelas de sua receita a título de subvenção ou destinadas à cobertura de *deficits* de exploração ou, com menos freqüência, incorporando à receita orçamentária geral os seus saldos e lucros. Outras vezes, porém, permaneceram os referidos serviços completamente desligados do orçamento geral, já que o ato legislativo de sua criação lhes delegou o poder de exigir e arrecadar contribuições compulsórias para sua manutenção, ou lhes garantiu a auto-suficiência com o produto da venda dos serviços ou mercadorias por eles produzidos.

A generalização da prática dos orçamentos paralelos ou extraordinários veio sem dúvida causar embaraços à administração financeira central, que se encontra, freqüentemente, diante da impossibilidade de estabelecer uma política orçamentária e fiscal coerente e coordenada, à vista da multiplicidade e do volume de operações financeiras fora de seu comando. Per-

de assim o orçamento geral parte de sua importância como instrumento de controle financeiro, pois passa a representar apenas uma parcela, embora substancial, das transações efetuadas no setor público da economia nacional. O saldo, positivo ou negativo, apresentado pelo orçamento geral, dará muitas vezes uma errônea e falsa impressão da situação financeira do governo em seu conjunto, visto como não estão computados os saldos negativos ou positivos apurados nos múltiplos orçamentos paralelos e autônomos.

O próprio sistema de descentralização política e administrativa adotado por muitos Estados, através de subdivisão do poder político em unidades autônomas: governo central, governos regionais e governos locais, torna impossível encerrar o orçamento da nação em único monumento, como o desejavam León Say e outros financistas ortodoxos do século XIX.

Reações freqüentes fizeram-se sentir, aqui e alhures, no sentido de fazer voltar ao tronco principal os galhos podados que tinham passado a constituir vegetações independentes. Tais reações foram às mais das vezes benéficas, pois,

corrigindo abusos e demasias, vieram contribuir para maior ordem e disciplina na administração financeira. Não puderam, porém, eliminar um fenômeno que é decorrência forçosa da expansão e diversificação das funções governamentais. A unidade orçamentária, quer em seu aspecto formal, quer conceituada como unidade de caixa, já reconhecida por Allix como "um ideal que não é completamente realizado em parte alguma", foi substituída pela pluralidade orçamentária, regra geral no Estado moderno.

Para evitar que a administração financeira central e as autoridades responsáveis pela elaboração da política fiscal perdessem a indispensável visão de conjunto do setor público da economia nacional, tornou-se necessário substituir por outro o princípio da unidade orçamentária ou pelo menos modificar os seus conceitos tradicionais. Alguns autores propõem a substituição do princípio da unidade pelo da totalidade orçamentária, justificado por Jacomet com a afirmação de que "o orçamento do Estado moderno não mais pode ser apresentado, como na época liberal, em um documento uniforme. Ele deve

constituir uma aglomeração, cujas construções, por serem de tipos diversos, já que a respectiva finalidade é diferente, devem justapor-se harmoniosamente" (21).

De acôrdo com a opinião de Pierre Hervieu, "o princípio da totalidade deve-se traduzir pela obrigação de incluir em uma mesma aglomeração orçamentária o conjunto das receitas e das despesas que se referem a uma determinada pessoa jurídica de direito público", acrescentando logo a seguir que "o princípio da totalidade orçamentária deve respeitar as separações orgânicas que resultam da descentralização administrativa, por território e por serviços. A pessoa jurídica central do Estado deve ter seu domínio orçamentário próprio, distinto do dos departamentos, comunas e territórios de além-mar

e do domínio das empresas, estabelecimentos públicos nacionais, serviços autônomos e tôdas as outras pessoas jurídicas satélites do Estado" (22).

Essa aglomeração deverá resultar de uma reforma dos métodos de contabilidade pública, capaz de permitir a apresentação de um quadro sintético, contendo os quatro documentos fundamentais seguintes: o orçamento consolidado dos serviços administrativos; o orçamento consolidado das empresas governamentais, uma perspectiva conjunta dos orçamentos do Estado e das empresas públicas; uma perspectiva da conta geral do tesouro (23). Tornar-se-á assim possível, mau grado a pluralidade orçamentária, obter uma visão de conjunto de todo o setor público da economia nacional e en-

(21) Robert Jacomet — *L'Adaptation du Budget aux Tâches de l'État Moderne* — artigo publicado em "Public Finance" — Haya — nº 1, de 1953.

(22) Pierre Hervieu — *L'Évolution Actuelle des Institutions Budgétaires en France* — in "Le Budget dans le Cadre de L'Économie Nationale" — Paris — 1950, pág. 129.

(23) Vide Max Frank — *Pourquoi et comme axer le budget belge sur la comptabilité nationale* — artigo publicado em "Public Finance" — Haya — nº 3, de 1952.

quadrar as contas governamentais em um sistema de contabilidade econômica nacional, de forma a tornar visíveis as mútuas relações entre o setor público e o setor privado da economia. Em outras palavras, ter-se-á um orçamento econômico nacional, visão conjunta e global de toda a economia, instrumento precioso para a elaboração, pelo governo, de sua política orçamentária e fiscal, e para o exercício, pelo Parlamento, de seu poder de controle e de decisão final sobre esta política.

Um exemplo de totalização dos orçamentos públicos é-nos oferecido pelo sistema orçamentário soviético, que faz incluir, no denominado *Orçamento Nacional Unificado*, a importância total das receitas e despesas de todas as repúblicas socialistas soviéticas, regiões autônomas e governos locais. Conforme esclarece em interessante estudo o Professor Michelson: "O orçamento único do Estado, votado pelo Soviet Supremo da URSS, compreende, de

uma parte, o orçamento da União e, de outra parte, as receitas e as despesas das repúblicas federadas e das coletividades locais, estas últimas grupadas pelas repúblicas federadas. A lei que fixa o orçamento único do Estado determina, não só a parte correspondente às repúblicas federadas e a correspondente aos outros escalões da hierarquia governamental, como também as somas que as repúblicas federadas deverão transferir às repúblicas autônomas e às coletividades locais. Resulta desse fato que, após a aprovação do orçamento único do Estado na URSS, as repúblicas federadas devem modificar suas previsões para se adaptarem aos totais fixados pelo orçamento único, antes de votarem o seu próprio orçamento. Da mesma forma, as repúblicas autônomas, territórios e regiões, devem adaptar suas previsões orçamentárias às leis orçamentárias votadas pelas repúblicas federadas, e assim por diante em todos os escalões da hierarquia governamental" (24).

(24) Alexandre Michelson — *Budget, Comptabilité Publique et Contrôle en U. R. S. S.* — in "Le Budget dans le Cadre de L'Economie Nationale" — Paris — 1950 — págs. 168 e 169.

No Brasil, dois grandes passos foram dados no sentido de facilitar essa totalização: a padronização dos orçamentos dos Estados e municípios e dos orçamentos das autarquias administrativas. Apesar das falhas existentes,

constitui essa padronização elemento valiosíssimo para, sem embargo da nossa pluralidade orçamentária, levantar o orçamento consolidado do setor público da economia brasileira.

V — O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DE RECEITAS

O princípio da não afetação de receitas, muito embora alguns autores o relacionem com a regra da universalidade, deverá, em nossa opinião, ser examinado como uma decorrência do princípio da unidade orçamentária, notadamente sob o seu aspecto de unidade de caixa. Opondo-se às vinculações da receita pública, prescreve êle que tôdas as receitas do Estado devem ser recolhidas a um fundo único do tesouro, a uma caixa única, de onde será retirado o numerário necessário para atender a quaisquer despesas públicas, indistintamente. Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos.

Ao contrário dos princípios da universalidade e da unidade formal do orçamento, parece que a regra da não afetação de receitas

não constituía, nos primórdios do direito orçamentário, uma reivindicação do Parlamento. Este preferia mesmo conceder ao soberano o direito de cobrar impostos para atender especificamente a certas e determinadas despesas, com o que se tornaria mais fácil evitar o arbítrio real na aplicação dos fundos públicos.

O crescimento dos encargos do Estado e a diversificação de suas funções vieram porém demonstrar que seria preferível estabelecer um sistema que permitisse utilizar a receita geral para atender, indistintamente, a quaisquer despesas do Estado. O govêrno verificou ser mais conveniente para a administração poder dispor livremente da massa das receitas para a elaboração do seu programa orçamentário anual, distribuindo-a através da despesa, de conformidade com uma escala de

prioridades e de hierarquização das necessidades coletivas. Por sua vez, o Parlamento poderia policiar mais facilmente a aplicação dos recursos públicos aos fins que lhe parecessem mais convenientes, ao discutir e votar periodicamente o programa orçamentário submetido à sua aprovação.

Nunca, entretanto, a regra da não afetação de receitas foi estritamente observada. Como assinala Gaston Jèze (25), desde o início se entendeu que ela não se aplicava ao produto dos empréstimos públicos, considerados estes como expressamente autorizados para atender a determinadas despesas extraordinárias como o financiamento da guerra ou de obras públicas. A regra mostrou-se também inaplicável ao caso das taxas, contraprestação de serviços divisíveis prestados pelo Estado e, portanto, naturalmente vinculadas ao custeio desses serviços, e ao caso dos preços cobrados pelos serviços públicos de natureza comercial ou industrial e organicamente ligados à respectiva exploração. A aplicação ficou assim restrita à receita proveniente dos

impostos, cujo produto se destinaria ao financiamento dos serviços de caráter geral e indivisível: defesa nacional, segurança, justiça, saúde, etc.

A regra da não afetação viu-se todavia na contingência de aceitar múltiplas exceções, mesmo no tocante à destinação de parcelas de arrecadação dos impostos. O uso cada vez mais freqüente do crédito público, como instrumento poderoso para a obtenção de recursos extraordinários de vulto, passou a exigir, muitas vezes, que se comprometesse parte da receita geral ou mesmo a arrecadação total de certos tributos para garantir o serviço de juros e amortização dos empréstimos contraídos. Acenava-se assim aos capitalistas com uma garantia certa, através do penhor de uma determinada fonte de receita do Estado. A prática generalizou-se, principalmente nos países economicamente atrasados, daí resultando até, no caso de empréstimos externos, restrições à soberania nacional e problemas de política internacional (doutrina de Drago).

(25) Gaston Jèze, obra citada, pág. 83.

Outras vêzes tornou-se necessário garantir, à vista da instabilidade dos governos e das oscilações da política dos parlamentos, a continuidade de determinados programas e empreendimentos governamentais de duração excedente ao exercício financeiro. A vinculação de certas receitas ao financiamento dêsses projetos e empreendimentos garantiria sua integral execução, a salvo das oscilações da vida política. Parece ter sido essa uma das considerações que levou os constituintes brasileiros de 1946 a vincular determinadas percentagens da receita pública federal à execução de grandes planos de desenvolvimento econômico em algumas regiões do País: Amazônia, Vale do São Francisco, Polígono das Sêcas.

Ainda mais: certos serviços ou empreendimentos governamentais beneficiam diretamente determinados grupos ou classes, embora seja difícil ou mesmo impossível dividir o seu custo entre os beneficiários, proporcionalmente ao benefício recebido. Instituíram-se, portanto, certos tributos, relacionados com o uso do serviço ou com o benefício recebido, destinando-se o respectivo produto ao custeio do mesmo serviço ou ao

financiamento do empreendimento. E' o caso, entre outros, dos impostos sôbre combustíveis líquidos e automóveis, cujo produto é destinado, em grande número de países, a financiar as despesas com a construção e a conservação de rodovias.

Em outros casos, o produto de tributos que apresentam um caráter de punição ou repressão de certas atitudes consideradas anti-sociais é reservado para financiar o combate governamental aos efeitos diretos ou indiretos dessa atitude ou para incentivar a um procedimento oposto. E' o que ocorre, por exemplo, com a utilização da renda de loterias e do imposto sôbre apostas e bebidas no custeio de obras sociais e com a aplicação do produto do imposto sôbre os celibatários e os casais sem filhos no pagamento de subsídios e abonos a famílias numerosas.

Os conceitos modernos de previdência e de seguro social, não mais considerados como problemas de ordem individual e sim como matérias a serem disciplinadas e dirigidas pelo Estado, tornaram-se também causas importantes de vinculação de receitas. As contribuições exigidas de em-

pregadores e empregados para os fundos de seguro social e os tributos criados pelo governo para atender à sua própria contribuição para os mesmos fundos são habitualmente reservados ao pagamento das pensões e dos pecúlios, cujo *quantum* é fixado freqüentemente com base em cálculos atuariais, na constituição de reservas técnicas e sua aplicação em fins lucrativos.

Essas e outras causas deram origem a muitas e freqüentes violações da regra da não afetação de receitas. Embora justificadas e justificáveis, muitas vêzes, por motivos relevantes de ordem social, tais violações podem ocasionar sérias dificuldades a uma boa administração financeira e comprometer uma das finalidades básicas dos orçamentos públicos: distribuir o produto da receita do Estado para atender às necessidades coletivas, com base em uma hierarquia dessas necessidades e de acôrdo com uma escala de prioridades. Como essa hierarquia e essa escala não são imutáveis e estão sujeitas a freqüentes e pro-

fundas variações, o compromisso prévio, e por período longo e indeterminado, de substanciais parcelas da receita pública tirará do orçamento uma de suas mais importantes funções políticas e sociais.

Outrossim, como faz notar Laufenburger com inteira procedência, "a afetação de receitas no quadro ou à margem do orçamento levanta uma objeção fundamental. O *quantum* do produto é, pela natureza das coisas, incerto; se ele aumenta a ponto de ultrapassar as previsões da autoridade orçamentária, acaba por colocar à disposição do serviço ou empreendimento em favor do qual foi feita a afetação, recursos desproporcionais às suas necessidades; e o desperdício é a consequência fatal". (26)

Finalmente, a utilização do orçamento como instrumento de equilíbrio econômico, através de uma política fiscal compensatória, é também prejudicada por uma vinculação de parcelas substanciais da receita pública a fins es-

(26) Henry Laufenburger — *Traité d'Économie et de Législation Financières* — *Budget et Trésor* — Troisième Edition — Paris — 1948 — págs. 54-55.

pecíficos. A necessidade, em períodos de depressão, de reduzir a pressão tributária ou de canalizar vultosos recursos públicos para despesas de investimentos, assim como o problema oposto de

comprimir, em períodos de inflação, as despesas governamentais, ou então de aumentar certos tributos, encontram sérios obstáculos na vinculação prévia de parte importante da receita.

VI — O PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE

O princípio da exclusividade, considerado por alguns autores como uma decorrência da universalidade orçamentária, é uma simples regra de técnica legislativa. Segundo êsse princípio, o orçamento, ou melhor, a lei orçamentária deverá conter apenas matéria financeira, excluindo-se dela qualquer dispositivo estranho à estimativa da receita e à fixação da despesa para o próximo exercício financeiro.

O princípio tem por objetivo 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.

Jêze discute o assunto extensamente, ao tratar das denominações *adjonctions budgétaires*, prá-

tica esta que, conforme salienta, visa a um dos dois objetivos seguintes: contornar a lentidão do processo legislativo ordinário e fazer aprovar mais facilmente certos dispositivos incluídos na lei orçamentária, ou então forçar o poder público a aceitar determinadas medidas para as quais se teme não ser possível obter, de outra forma, o consentimento necessário. Jêze tacha tal processo de deselegante, acrescentando: "O orçamento é essencialmente um quadro de previsão de receitas e despesas públicas; é uma disposição especial e temporária. Embora se possa admitir a inscrição, ao lado dos quadros da receita e da despesa, de certas autorizações relacionadas com as necessidades da tesouraria para os seus serviços durante o ano, parece incorreto acrescentar-lhe dispositivos de caráter geral e permanente, mesmo se tais dispositivos são de ordem

financeira. Com mais forte razão, é inteiramente deselegante nêlé consignar regras jurídicas absolutamente estranhas ao orçamento." (27)

A regra da exclusividade tem uma grande significação no direito orçamentário brasileiro e sua história entre nós está intimamente ligada às famosas *caudas orçamentárias* da Primeira República. Dando lugar aos orçamentos "rabilongos", na pitoresca definição de Ruy Barbosa, decorriam essas caudas da inserção, na lei de meios, então bipartida em lei da receita e da despesa, de dispositivos inteiramente estranhos à matéria orçamentária. Chegou-se a alterar, por meio de dispositivo incluído na lei orçamentária, o processo da ação de desquite. Uma vasta e desconexa legislação, votada à sombra do orçamento, obrigou mesmo o governo a publicar uma *Consolidação das Disposições Orçamentárias de Caráter Permanente*. O abuso foi eliminado pela Reforma Constitucional de 1926, por força da regra, reproduzida nas futuras Constituições brasileiras, inclusive na atual (artigo 73, § 1º), de que

"a lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nessa proibição:

I) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de crédito por antecipação da receita;

II) a aplicação do saldo e o modo de cobrir o deficit.

Com a implantação dessa regra constitucional, parece que cámos no extremo oposto, notadamente em virtude da interpretação restritiva que lhe tem sido dada. A lei orçamentária torna propícia a adoção de medidas fiscais aconselhadas pela conjuntura econômica e financeira, tais como aumento ou redução de certos impostos, modificações da legislação tributária, medidas disciplinadoras da realização de certas despesas autorizadas, etc. Parece-nos que seria constitucional, mantido o princípio da exclusão do orçamento de toda a matéria não financeira, incluir as medidas acima mencionadas e outras semelhantes na permissão contida nos itens I e II do artigo 73 da Cons-

(27) Gaston Jèze, obra citada, pág. 52.

tuição. Mais importante, em nossa opinião, será aplicar, rigorosamente, o que até agora não tem sido feito, a regra constitucional na parte em que proíbe a concessão de créditos para os serviços que não tenham sido criados antes da lei orçamentária. Na Inglaterra, na França e em outros

países, a lei de finanças é considerada instrumento adequado para a introdução de reformas e de inovações de natureza fiscal, retirando-se assim do orçamento o aspecto de mero quadro de receitas e de gastos, para transformá-lo em verdadeiro plano financeiro.

VII — O PRINCÍPIO DA PERIODICIDADE OU DA ANUALIDADE

Segundo este princípio, as estimativas orçamentárias, tanto da receita, como da despesa, devem referir-se a um período limitado de tempo, geralmente um ano, podendo este coincidir ou não com o ano civil.

Em sua origem, a finalidade exclusiva do princípio era obrigar o Poder Executivo a solicitar periodicamente ao Parlamento autorização para a cobrança de tributos e para a aplicação do respectivo produto. Como salientava Flora: "Este período, ou exercício financeiro, é somente de um ano, não tanto para seguir a ordem da natureza, que cada ano supre com a sua produção a base para atender às despesas públicas e particulares, como o supõe

Stourm, quanto para prevenir os abusos do Poder Executivo e obrigá-lo a convocar o Parlamento." (28)

O princípio teve origem na Inglaterra, onde se achava estreitamente ligado à regra da anualidade do imposto. Os tributos somente seriam votados para o período de um ano. Em consequência, para dispor de recursos que lhe permitissem financiar seus gastos e os de seu governo, era o rei obrigado a convocar anualmente o Parlamento, para que este o autorizasse a cobrar os impostos necessários. Com a inclusão do princípio no *Bill of Rights*, em 1688, impediu-se que o monarca viesse a dispor de recursos permanentes de vulto e se abstivesse

(28) Frederico Flora — *Manuale della Scienza delle Finanze*, Sesta Edizione, Livorno, 1921, pág. 91.

se de convocar periódicamente o Parlamento.

A mesma teoria era sustentada por Mirabeau, na França, durante a Revolução, quando propunha que "nenhum imposto será concedido por mais de um ano, com exceção daquele especialmente destinado à lista civil do Rei e ao pagamento dos juros e do capital da dívida nacional". (29)

A história do direito orçamentário mostra que, no início, a preocupação do Parlamento incidia quase exclusivamente sobre os impostos. Somente mais tarde passaram as assembleias a preocupar-se também com as despesas públicas e a predeterminar a aplicação do produto da arrecadação em determinadas finalidades e objetivos.

Quando a prévia aprovação, pelas assembleias representativas, tanto das receitas como dos gastos governamentais, passou a constituir um dos fundamentos dos regimes democráticos, evidenciou-se a necessidade da renovação periódica dessa aprovação, não só visando a um efetivo controle parlamentar sobre a atividade finan-

ceira do governo, como à própria conveniência da administração. Tornou-se necessário efetuar, periodicamente, estimativas da arrecadação dos tributos existentes, para verificar se continuavam adequadas às necessidades do Estado, reduzindo-os no caso do respectivo produto ser considerado excessivo, ou aumentando sua alíquota ou criando novas fontes de receita, em caso de deficiência. Por outro lado, variando a arrecadação de acordo com o volume dos negócios e sendo este calculado através dos balanços anuais das firmas e das empresas, verificou-se a manifesta conveniência de serem também efetuadas, anualmente, estimativas da receita pública.

Como decorrência das estimativas anuais da receita, passaram também a efetuar-se estimativas anuais de gastos, visando a ajustar estas últimas às primeiras, com o que se evitaria o desequilíbrio das finanças públicas, resultado considerado indesejável. Ainda mais: variando o volume dos gastos públicos em razão direta do nível de preços das mer-

(29) Citado por Paul Leroy Beaulieu — *Traité de la Science des Finances*, Tome Second, Paris, 1877, pág. 23.

cadorias e serviços, o bom funcionamento dos serviços públicos passou a reclamar uma revisão periódica, de preferência anual, do custo dos mesmos serviços, para o ajustamento das dotações orçamentárias às oscilações dos preços.

Como consequência, a anualidade foi aceita como um dos princípios básicos do orçamento público, por atender simultaneamente às conveniências do Executivo e do Legislativo. Caberia ao governo elaborar, anualmente, o seu programa de atividades para um período de doze meses e calcular o respectivo custo. Competiria ao Legislativo rever e aprovar esse programa e autorizar a cobrança dos tributos, bem como realizar as operações de crédito suficientes para financiar a sua execução.

Desde o início, porém, a regra da anualidade comportou algumas exceções. Na Inglaterra, por exemplo, desde o século XVII, instituiu-se o sistema da consolidação da parte do orçamento correspondente à dotação da família real, a serviço da dívida pública e a outras despesas. O fundo consolidado do orçamento não estaria sujeito à aprovação anual pelo Parlamento, mas seria

nêle automaticamente inscrito em cada exercício. Também certos programas de despesas militares foram subtraídos à regra da anualidade orçamentária e aprovados pelos Paramentos para períodos excedentes ao ano financeiro. Stourm cita diversos casos como ilustração, dentre os quais o septenato militar e o sexenato naval da Alemanha, na época de Bismarck.

Foi, todavia, bem mais recentemente, que se verificou a necessidade de um reajustamento do princípio da anualidade orçamentária, à vista das novas funções e responsabilidades do Estado. Tendo este passado a exercer determinadas funções de caráter comercial e industrial, sujeitas à programação a longo prazo, tornou-se necessária a obtenção da garantia de um financiamento seguro dos empreendimentos dessa natureza, libertando-os da sujeição aos azares de uma concessão anual, pelo Parlamento, dos recursos correspondentes.

O século XX presenciou uma completa modificação da antiga concepção em torno das funções e das responsabilidades do Estado. As duas grandes guerras que ensanguentaram o nosso planeta

na primeira metade d'êste século e a grande depressão econômica ocorrida entre os dois conflitos liquidaram a doutrina do *laissez-faire* e a concepção do Estado não-intervencionista em matéria econômica. Abandonou o governo a posição tradicional de simples árbitro, neutro e imparcial, diante do jôgo das competições econômicas, passando a intervir nessa competição, visando à manutenção do equilíbrio econômico e social. Deslocou-se, algumas vêzes totalmente, outras, parcialmente, da iniciativa privada para a esfera governamental, a responsabilidade pela promoção da prosperidade social, pelo desenvolvimento equilibrado da economia, pela manutenção de um alto e estável nível de emprêgo e pelo adequado aproveitamento dos recursos naturais disponíveis. Revoluções sociais, acarretaram a transferência, para o Estado, da propriedade e utilização dos instrumentos de produção. Em outros países, reconhecido embora aos indivíduos e às empresas privadas o direito de possuir e utilizar êsses instrumentos, passou o Estado a exercer um contrôle es-

trito da propriedade e utilização dos mesmos e a manter, ao lado das organizações privadas, um conjunto cada vez mais numeroso de empresas governamentais destinadas à produção e venda de determinadas mercadorias e serviços.

Essa transformação qualitativa e quantitativa das funções e responsabilidades do Estado exigiu a adoção, pelo governo, de novas técnicas administrativas e de novos métodos de ação. Os programas governamentais a curto prazo, limitados ao período do ano financeiro, considerado por Stourm como "o máximo de tempo durante o qual podem os parlamentos consentir em delegar seus poderes e o período mínimo necessário aos governos para pôr o orçamento em execução" (30), tiveram de ser substituídos por programas a longo prazo. A técnica do planejamento de longa duração tornou-se imperativa à administração pública, como requisito essencial para o Estado exercer, com segurança e eficiência, suas novas funções e responsabilidades, notadamente no campo econômico.

(30) Stourm, obra citada, pág. 311.

Dois objetivos fundamentais parecem constituir a meta da política econômica dos países modernos. As nações industriais, altamente desenvolvidas, com elevado índice de renda nacional "per capita", orientam-se no sentido da manutenção de um alto e estável nível de emprêgo e da preservação de um equilíbrio econômico capaz de evitar tanto os surtos de depressão quanto os de inflação. De outro lado, os chamados países subdesenvolvidos visam à aceleração de seu desenvolvimento econômico, o amplo aproveitamento dos recursos naturais disponíveis e a melhoria das condições de vida da população.

Nos dois casos, a política orçamentária e fiscal é utilizada para a consecução dos objetivos citados, ambos exigindo previsão e planejamento a longo prazo, por período excedente ao ano solar. O princípio da anualidade orçamentária foi, portanto, ajustado a êsses novos objetivos, através dos orçamentos extraordinários, plurienais, de inversões, etc. Nos países desenvolvidos, procura-se adaptar a política orçamentária aos ciclos econômicos e usar a tributação e os gastos públicos com um sentido compensatório, fazen-

do-se com que a atividade financeira do Estado sirva de instrumento de contenção à procura total em época de prosperidade e de aumento da despesa global em períodos de depressão. Nos países subdesenvolvidos o orçamento público é estreitamente conjugado com os planos de desenvolvimento econômico e utilizado como instrumento da formação compulsória de poupança para o financiamento dêsses planos e de mobilização de recursos para a execução de empreendimentos considerados fundamentais.

As indiscutíveis vantagens, sob o ponto de vista político e administrativo, de uma previsão anual do volume e da composição da atividade financeira do govêrno tiveram de ser conciliadas com a necessidade do planejamento a longo prazo. Os planos plurienais do govêrno, embora aprovados para períodos excedentes ao ano financeiro, são anualmente revistos e ajustados por ocasião da elaboração orçamentária. De outro lado, nos países democráticos, tem o Parlamento ocasião de examinar, anualmente, no momento da discussão e aprovação do orçamento, a execução, pelo govêrno, dos planos de longa dura-

ção e introduzir as modificações e as correções necessárias.

Em conclusão, o período de doze meses é ainda considerado, na quase totalidade dos países, como o período orçamentário normal, uma vez que os impostos são estabelecidos com base nas estimativas anuais da renda nacional e as despesas públicas são fixadas tendo-se em vista o espaço de tempo que, habitualmente, serve como medida para as operações e transações no mundo dos negócios. Todavia, como faz no-

tar Laufenburger: "Se, em período de estabilidade monetária, as despesas de administração e as necessidades financeiras dos principais serviços públicos podem acomodar-se dentro dos limites do ano civil ou do exercício de doze meses, as despesas de equipamento e de administração econômica, que geralmente constituem o objeto de um plano de longo fôlego, transbordam o quadro demasiado estreito de um ano. A planificação econômica requer orçamentos financeiros de longa duração." (31)

(31) Henry Laufenburger, obra citada, pág. 75.

VIII — O PRINCÍPIO DA ESPECIFICAÇÃO OU DA DISCRIMINAÇÃO

De conformidade com este princípio, o orçamento público deve ser discriminado ou especificado, devendo as receitas e despesas ser autorizadas pelo Parlamento, não em bloco, mas em detalhe. Sem dúvida alguma, a adoção desse princípio representou uma vitória do Parlamento sobre o Executivo e um reforço do controle financeiro exercido pelo primeiro sobre o segundo.

Já tivemos ocasião de salientar que, nos primórdios do direito orçamentário, a preocupação do Parlamento limitava-se quase exclusivamente à receita, ou seja, à autorização para a cobrança de tributos e contribuições. Concedida essa autorização, considerava-se como implícita a faculdade de o governo aplicar livremente o pro-

duto da arrecadação na manutenção e funcionamento dos serviços do Estado. Ao estudar a evolução histórica da regra da especificação (32), Stourm mostra como a votação dos gastos públicos, pelo Parlamento, partiu da aprovação em bloco das despesas, para chegar, através da votação por ministérios, por seção de ministério, por capítulo ministerial, à votação por artigo e mesmo por parágrafo. Começando, portanto, por uma simples limitação global do total dos gastos que o Executivo era autorizado a efetuar durante o exercício, ampliou o Parlamento o seu poder de controle até disciplinar, em detalhe, o destino e a aplicação do produto da arrecadação.

(32) Stourm, obra citada, págs. 286 a 296.

Os autores clássicos sempre frisaram o caráter essencialmente político do princípio da especificação, considerado como instrumento eficaz para garantir a supremacia do Legislativo em matéria orçamentária. Agenor de Roure traduz bem esse ponto de vista, quando afirma, referindo-se especialmente ao caso do Brasil: "De fato, a única providência realmente eficiente em matéria de fiscalização orçamentária, por parte do Legislativo, tem sido a da fiscalização automática, pela especialização cada vez mais acentuada da despesa pública, que produz os seus efeitos naturais independentemente da ação direta do Parlamento. A antiga votação englobada das verbas da despesa dava margem aos maiores abusos, ainda agravado o mal com a permissão do estôrno. A especialização da despesa é a defesa única que a boa aplicação dos dinheiros públicos tem encontrado por parte do Congresso Nacional." (33)

Da votação discriminada da despesa pelo Parlamento resultam diversas limitações à ação do Po-

der Executivo. Jêze enumera essas limitações e as consubstancia nas três regras seguintes:

"1ª regra — O crédito orçamentário é uma autorização de despesa e não uma ordem.

2ª regra — Proibição de efetuar transferências (estornos) de um capítulo para outro.

3ª regra — Proibição de afetar a um serviço particular fundos superiores aos consignados no capítulo correspondente a esse serviço." (34)

O princípio da rigorosa discriminação da despesa pública, defendido pelos partidários de um estrito e minucioso contrôlê parlamentar, "a priori", sôbre a atividade financeira do govêno, ajustava-se bem à época em que o Estado exercia funções limitadas, evitava imiscuir-se em atividades de caráter industrial ou comercial ou intervir no campo econômico. Essa discriminação amoldava-se aos serviços essenciais do Estado no setor da segurança pública, da distribuição da justiça e da segurança nacional e das atividades puramente de administração

(33) Agenor de Roure — *O Orçamento*, Rio de Janeiro, 1926, pág. 288.

(34) Gaston Jêze, obra citada pág. 127.

geral, suscetíveis de fácil previsão e imunes a bruscas oscilações. Mesmo assim, em alguns desses serviços, notadamente nos relacionados com a defesa nacional, exceções introduzidas na regra da especificação, através de créditos globais e fundos especiais, permitiam ao governo uma relativa liberdade de ação.

Com o aumento e a extensão das funções e responsabilidades governamentais, tornou-se porém necessário conceder à administração pública maior flexibilidade de ação para a solução dos novos problemas que ao Estado cabe enfrentar. Atividades de caráter econômico e empreendimentos de natureza industrial e comercial, acompanhando de perto as oscilações, muitas vezes bruscas, da conjuntura econômica e sofrendo-lhe os efeitos, necessitam de maleabilidade para poder adaptar-se rápida e facilmente às transformações do ambiente em que se exercem. Impossível seria ao Estado exercer satisfatoriamente tais atividades, cujo custo, extensão e volume são de difícil previsão, dentro dos quadros rígidos de um orçamento rigorosamente detalhado e com a impossibilidade de nêlo introduzir, quando necessárias, al-

terações na discriminação previamente aprovada pelo Parlamento.

Daí a aceitação de freqüentes exceções ao princípio da discriminação orçamentária, através da atribuição de recursos globais para o financiamento de certas atividades governamentais, a concessão de autonomia financeira a determinados serviços públicos e a adoção de regimes especiais de contabilidade pública e de administração financeira para alguns setores da Administração Pública.

Não há dúvida que a especificação das receitas e despesas é uma das características essenciais do orçamento público. Com efeito, não se compreende que a grande massa dessas receitas e despesas figure em bloco no orçamento, sem qualquer discriminação que esclareça a origem das primeiras e a natureza e destinação das segundas. Todavia, a aceitação do princípio da especificação orçamentária faz surgir diversos problemas, como sejam:

a) Qual a classificação ideal a ser adotada para as receitas e despesas?

b) Qual o grau de discriminação das receitas e despesas?

c) Dever-se-á possibilitar ao Executivo alterar, durante a exe-

ção orçamentária, a discriminação aprovada pelo Legislativo?

A adoção de um bom sistema de classificação das receitas e despesas é dos problemas de técnica orçamentária de mais difícil solução. Esta dificuldade resulta da necessidade que tem essa classificação de atender a conveniências de natureza política, administrativa, financeira, contábil e econômica.

Sendo como é o orçamento uma instituição essencialmente política, o sistema a ser adotado para apresentação das receitas e despesas inscritas deve possibilitar ao Parlamento uma exata compreensão do programa administrativo e financeiro do governo, para o qual é pedida sua aprovação. A classificação adotada deverá, portanto, permitir uma fácil apuração da origem e natureza das receitas e da aplicação do respectivo produto no financiamento dos gastos governamentais. Deve ainda o sistema de classificação ser simples e claro, de forma a possibilitar aos contribuintes e ao público em geral o conhecimento da atividade e da política financeira do governo. Uma clas-

sificação funcional dos gastos públicos, na qual as despesas são agrupadas de acordo com as funções governamentais, facilita grandemente a verificação, pelo Parlamento e pelo público, das finalidades e objetivos dessas despesas e das diretrizes adotadas pelo governo na elaboração de seu programa administrativo e financeiro.

O sistema de classificação das receitas e despesas deverá também adaptar-se ao caráter de instrumento da administração pública, que é da essência do orçamento. Terá portanto essa classificação de ajustar-se à organização administrativa da unidade política a que corresponde. O agrupamento das receitas de acordo com o sistema fiscal em vigor e a distribuição da despesa por unidades administrativas (ministérios, departamentos, divisões, serviços, etc.), além de facilitar a execução orçamentária, permite a apuração do custo dos serviços públicos e facilita o controle administrativo. A divisão dos gastos públicos pela sua natureza (Pessoal, Material, Obras, Serviços de Terceiros, Dívida Pública, etc.) constitui também um poderoso instrumento para a análise adminis-

trativa e para a obtenção de economia e eficiência nas despesas do Estado.

A classificação orçamentária deverá corresponder ainda à função de programa financeiro inerente ao orçamento. Para a consecução desse objetivo, a distribuição das receitas e das despesas deverá demonstrar o modo por que são financiados os gastos governamentais, separando-se as despesas financiadas pelas receitas gerais do tesouro das que são atendidas através de fundos especiais, operações de crédito, etc. É também essencial que a classificação adotada permita uma verificação da situação financeira em seu conjunto, mostrando claramente se é previsto no orçamento um equilíbrio, saldo ou *deficit*, e qual a orientação que o governo se propõe adotar para utilização do *superavit* ou para cobertura do saldo negativo.

O orçamento é também uma peça contábil, sendo mesmo o documento básico da contabilidade pública. Assim sendo, a classificação orçamentária da receita e da despesa deverá obedecer à técnica contábil, de forma a facilitar a

escrituração sistemática e cronológica das operações financeiras, a confecção de balanços periódicos e a tomada de contas dos responsáveis.

Finalmente, a discriminação das receitas e despesas incluídas no orçamento deverá atender às funções econômicas deste. É necessária uma sistematização das contas orçamentárias, de forma que se torne possível conjugar as operações do setor público com as transações do setor privado da economia. Para a consecução dessa finalidade, um dos requisitos principais consiste em uma nítida separação entre as operações correntes do governo (despesas de custeio), os investimentos governamentais e as despesas de transferência. Cada um desses grupos de despesas tem um efeito diferente na formação da renda nacional, bem como aspectos econômicos inteiramente distintos. Da mesma forma, critérios econômicos deverão ser observados na classificação da receita, feita uma distinção entre os impostos indiretos, que se adicionam aos preços das mercadorias e serviços para efeito do cálculo da renda nacional aos preços dos mercados,

e os impostos diretos, que se subtraem da renda distribuída aos diversos fatores de produção para efeito de apuração da renda disponível.

Outro aspecto de grande importância no exame do princípio da discriminação orçamentária consiste em verificar qual o grau dessa discriminação. Já mencionamos as antigas opiniões favoráveis a uma discriminação minuciosa dos gastos públicos, que atingisse até a individualização da despesa. Essa discriminação excessiva, principalmente quando consta da lei orçamentária e limita a ação do governo, constitui um grande entrave à administração e um fator de ineficiência e de desperdício nos serviços públicos. O orçamento é uma simples previsão, sujeito, como tal, a erros e deficiências, notadamente em períodos de grandes oscilações de preços. Dotações menos especificadas possibilitam um ajustamento às novas circunstâncias surgidas durante a execução orçamentária. Parece que a solução ideal consiste em fornecer ao Parlamento, na proposta orçamentária, tôdas as minúcias para segura apreciação do programa administrativo e financeiro do go-

vêrno. Tais minúcias não deverão porém figurar na lei orçamentária, que deverá ser simples e sintética, permitindo à administração pública a necessária flexibilidade de ação. De outro lado, na prestação de contas ao Parlamento, discriminará o Executivo, minuciosamente, os gastos efetuados e a aplicação dada aos dinheiros públicos. A solução alvitrada, além de garantir a utilização do orçamento como instrumento eficiente da administração pública, impede a generalização dos abusos e irregularidades que constituem a chamada "química administrativa".

Outro problema estreitamente ligado ao princípio da especificação orçamentária é o da possibilidade que tem o Executivo, durante a execução do orçamento, de alterar a discriminação das despesas aprovadas pelo Parlamento, efetuando transferências ou "estornos" de dotações. O problema, de importância reduzida nos países em que a lei orçamentária é sintética, assume relêvo quando, como ocorre no Brasil, o Parlamento vota e aprova uma discriminação detalhada dos gastos públicos. A questão relaciona-se,

pois, estreitamente, com o processo de votação do orçamento no Legislativo. Em princípio, aceita-se, na maioria dos países, a regra de que, se o Parlamento vota o orçamento por meio de verbas ou capítulos, englobando diversos itens, é lícito ao Executivo efetuar transferências de um item para outro, desde que não se modifiquem os totais aprovados. Esta solução parece inegavelmente a mais adequada às atuais necessidades da administração pública, uma vez que lhe possibilita a indispensável maleabilidade na adaptação do programa financeiro aos câmbios de situação. Outrossim, a programação periódica dos gastos públicos e os orçamentos rectificativos no decorrer do exercício são métodos aconselháveis de administração financeira, permitindo conciliar o controle parlamentar do orçamento com as necessidades da administração.

Em conclusão, a tendência atual da técnica orçamentária é no sentido contrário à excessiva discriminação e pulverização das contas públicas que, no passado, se considerava requisito essencial à fiscalização, pelo Legislativo, da ati-

vidade financeira do Governo. Todavia, como faz notar um especialista: "Do ponto de vista quantitativo, o crescimento continuado das despesas do Estado se traduz facilmente em problemas novos de apresentação do orçamento: as modificações na ordem de grandeza se traduzem, a partir de certo ponto, em transformações de estrutura. O orçamento convém ser examinado, discutido e adotado por organismos numerosos e diferentes, algumas vezes por diversas assembleias políticas, em prazos bastante reduzidos. E' evidente que, fragmentando-se o orçamento em diversas peças, facilita-se a organização do trabalho, sobretudo parlamentar. E' necessário, também, apresentar as suas divisões de maneira menos detalhada, e restringir uma discriminação que, em certos países, é excessiva. Do contrário, a própria visão de conjunto que ele deverá exprimir viria a desaparecer. Mas freqüentemente é necessário ir mais longe ainda. O orçamento geral não conterá mais um plano detalhado da distribuição dos créditos, mas simplesmente um crédito global e maciço. Este será pôsto à disposição de

organismos intermediários, dispondo de personalidade jurídica, financeira e às vezes unicamente contábil, e será redistribuído por autoridades nas quais figuram, às vezes mesclados, funcionários públicos e representantes do Parlamento." (35)

(35) Paul Reuter — *Le Budget et l'Economie Nationale* — in "Le Budget dans le Cadre de l'Economie Nationale" — Paris — 1950 — pág. 44.

IX — CONCLUSÕES

Damos por concluída a análise dos princípios orçamentários considerados fundamentais, após termos procurado investigar a origem, a evolução histórica e a significação atual de cada um. Outros princípios, freqüentemente mencionados pelos especialistas, como o da prévia aprovação, da clareza, da sinceridade e da publicidade poderiam ser ainda examinados e discutidos. Cremos, todavia, que seria desnecessária e fastidiosa a continuação dessa análise e discussão. Não chegaríamos a conclusão diferente da que chegamos após o estudo dos princípios fundamentais da universalidade, da unidade, da não afetação de receitas, da exclusividade, da anualidade e da discriminação.

Todos êsses princípios surgiram a fim de reforçar a utilização do orçamento público como instrumento de controle parlamentar e democrático sobre a atividade fi-

nanceira do governo. O orçamento deveria ser previamente aprovado, ser sincero e claro e ter ampla publicidade, justamente para que nenhum aspecto ou pormenor das operações financeiras do governo escapasse ao controle e à fiscalização exercidos pelas assembleias representativas.

Sem perder o seu caráter essencialmente político, evoluiu, porém, o orçamento e assumiu outras funções não menos importantes: as de programa administrativo e financeiro e de instrumento para a consecução do equilíbrio econômico. Os velhos princípios orçamentários adaptaram-se às novas funções do orçamento e, para êsse fim, sofreram reajustamentos e modificações.

Tais princípios ou regras, anteriormente analisadas sob o prisma exclusivamente político e jurídico, tiveram sua validade testada com base em critérios técnicos e eco-

nômicos. Não basta erigir os princípios em regras constitucionais rígidas, como fez o legislador constituinte no Brasil, em 1946. Se elas deixarem de corresponder à evolução econômica e social e às transformações das funções e das responsabilidades do Estado, serão ignoradas, suprimidas ou ultrapassadas.

O Estado e o governo não existem para a construção de orçamentos juridicamente perfeitos, teoricamente idealizados com base em concepções puramente abstratas. Fundam-se o poder político e a autoridade governamental em sua capacidade para promover o bem comum e a prosperidade do corpo social. A atividade financeira do Estado, inclusive o orçamento público, são meros instrumentos para a consecução de tais objetivos. Valem os princípios orçamentários pelo auxílio que possam prestar à mais fácil adaptação do orçamento e da política fiscal à missão que lhes cumpre desempenhar juntamente com os demais instrumentos da ação estatal.

A teoria clássica dos orçamentos públicos foi construída no século

passado, no apogeu do *laissez-faire* e do liberalismo econômico. Daí as dificuldades que surgem frequentemente quando se cogita da sua adaptação às novas condições econômicas e sociais do mundo contemporâneo. Torna-se igualmente difícil, em época de transição como a que ora atravessamos, formular um corpo de doutrina completo e estável em substituição ao anterior. A tarefa do estudioso e do pesquisador torna-se portanto extremamente difícil e complexa, exigindo-lhe especial prudência e permanente cautela. Pouco e pouco vão, todavia, surgindo, da aparente confusão dos espíritos e das idéias, as linhas fundamentais de uma nova teoria, capaz de definir a natureza, as funções e os objetivos do Estado contemporâneo, assim como dos instrumentos por ele utilizados, dentre os quais se incluem a atividade financeira, bem como a política orçamentária e fiscal. Uma vez construída essa nova teoria, será possível promover a revisão definitiva dos princípios orçamentários, bem como a da própria natureza e das funções dos orçamentos públicos.

INDICAÇÕES BIBLIOGRÁFICAS

- Agenor de Roure — *O Orçamento* — Rio de Janeiro — Pimenta de Melo & Cia. — 1926.
- Adolf Wagner — *Traité de la Science des Finances* — Première Partie — Traduction française par Henry Vouters — Paris — V. Giard & E. Brière, éditeurs — 1909.
- Alexandre Michelson — *Budget, Comptabilité Publique et Contrôle en U. R. S. S.* — in "Le Budget dans le Cadre de l'Economie Nationale" — Paris — Recueil Sirey — 1950.
- Angelos Angelopoulos — *L'État et la Prospérité Sociale* — Paris — Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence — 1949.
- Angelos Angelopoulos — *Planisme et Progrès Social* — Paris — Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence — 1953.
- Arthur Eugene Buck — *Public Budgeting* — New York and London — Harper & Brothers Publishers — 1929.
- Edgard Allix — *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française* — Troisième édition — Paris — A. Rousseau, éditeur — 1912.
- Frederico Flora — *Manuale della Scienza delle Finanze* — Sesta Edizione — Livorno — Raffaello Giusti, editore — 1921.
- Fernand Baudhuin — *Précis de Finances Publiques* — Première Partie — Deuxième édition — Bruxelles — Établissements Émile Bruylant — 1951.
- Francesco Nitti — *Princípios da Ciência das Finanças* — Tradução portuguesa por C. Machado — Rio de Janeiro — Athena Editora — 1937.
- Gaston Jèze — *Cours de Science des Finances et de Législation Financière Française* — Théorie Générale du Budget — Sixième édition — Paris — Marcel Giard, éditeur — 1922.

- Guillaume de Greef — *L'Économie Politique et la Science des Finances* — Deuxième édition — Paris — Librairie Félix Alcan — 1913.
- Henry Laufenburger — *Traité d'Économie et de Législation Financières* — *Budget et Trésor* — Troisième édition — Paris — Librairie du Recueil Sirey — 1948.
- J. Wilner Sundelson — *Princípios Orçamentários* — Tradução portuguesa por Célia Neves — Rio de Janeiro — Editada pelo D. A. S. P. — 1946.
- John Richard Hicks — *The Problem of Budgetary Reform* — Cambridge — The University Press — 1951.
- Julien Laferrière et Marcel Waline — *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financières* — Paris — Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence — 1952.
- Louis Troabas — *Précis de Science et Législation Financières* — Neuvième édition — Paris — Librairie Dalloz — 1947.
- Max Frank — *Pourquoi et Comme Axer le Budget Belge sur la Comptabilité Nationale* — artigo publicado em "Public Finance" — Haya — nº 3, de 1952.
- Notes for the Use of Accounts Branches of Government Departments* — Fourth Edition — London — H. M. Stationery Office — 1929.
- Paul Reuter — *Le Budget et l'Économie Nationale* — in "Le Budget dans le Cadre de l'Économie Nationale" — Paris — Recueil Sirey — 1950.
- Paul Leroy Beaulieu — *Traité de la Science des Finances* — Tome Second — Paris — Guillaumin et Cie, éditeurs — 1877.
- Pierre Hervieu — *L'Évolution Actuelle des Institutions Budgétaires en France* — in "Le Budget dans le Cadre de l'Économie Nationale" — Paris — Recueil Sirey — 1950.
- René Stourm — *Cours de Finances* — *Le Budget* — Septième édition — Paris — Librairie Félix Alcan — 1912.
- Robert Jacomet — *L'Adaptation du Budget aux Tâches de l'État Moderne* — artigo publicado em "Public Finance" — Haya, nº 1 de 1953.
- Stevan Milatchitch — *La Règle de l'Unité dans le Budget de L'État Français* — Bordeaux — Imprimerie de l'Université et des Facultés — 1932.

BIBLIOTECA

Fundação Getúlio Vargas

000040649



FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

Entidade de caráter técnico-educativo, instituída em 20 de dezembro de 1944, como pessoa jurídica de direito privado, visando os problemas da organização racional do trabalho, especialmente nos seus aspectos administrativo e social, e a conformidade de seus métodos às condições do meio brasileiro.

Presidente da Fundação: LUIZ SIMÕES LOPES

Diretor Executivo: ALIM PEDRO

CONSELHO DIRETOR

Presidente — LUIZ SIMÕES LOPES

Vice-Presidente — EUGÊNIO GUDIN

VOGAIS: João Carlos Vital, José Joaquim de Sá Freire Alvim e
Jorge Oscar de Mello Flôres.

SUPLENTEs: Alberto Sá Souza de Brito Pereira e
Rubens D'Almada Horta Porto

CONSELHO CURADOR

Presidente — MAURÍCIO NABUCO

Vice-Presidente — ALBERTO PIRES AMARANTE

MEMBROS: Antônio Garcia de Miranda Neto, Antônio Ribeiro França Filho, Apolônio Jorge de Faria Salles, Arthur Hehl Neiva, Ary Frederico Tôres, Brasília Machado Neto, Carlos Alberto de Carvalho Pinto, Cezar Reis de Cantanhede e Almeida, Celso Timponi, Francisco Montojos, Heitor Campelo Duarte, Alzira Vargas do Amaral Peixoto, Henrique Domingos Ribeiro Barbosa, Joaquim Bertino de Moraes Carvalho, José Nazareth Teixeira Dias, Jurandir Lodi, Mário Paulo de Brito, Astério Dardeau Vieira e
Paulo de Tarso Leal.



Sede: Praia de Botafogo, 186
Caixa Postal 4081 — Telefone 46-4010
RIO DE JANEIRO, GB — BRASIL