

Os princípios orçamentários da unidade e universalidade

EDWALDO REIS DA SILVA

Técnico de Orçamento

I — INTRODUÇÃO

EM tôrno dos princípios orçamentários tem surgido uma teoria deveras atraente. E isso ainda mais ressalta quando se estudam, em particular, a unidade e a universalidade — princípios que, embora sejam os mais aceitos e recomendados, paradoxalmente são os que com mais facilidade se desrespeitam. Como disse ALLIX, “hoje em dia a sua infração é mais freqüente que sua observância”.

Tanto a unidade como a universalidade surgiram com o objetivo político de permitir o contrôle democrático sôbre a arrecadação e o emprêgo dos dinheiros públicos. Para atender a essa finalidade, o orçamento deveria ser apenas o quadro *geral e único* das finanças do govêrno.

Dada, porém, a crescente complexidade das funções governamentais e a conseqüente preocupação de imprimir a necessária eficiência à administração pública, o orçamento, que a princípio era apenas um instrumento de contrôle do poder executivo pelos representantes do povo, passou por uma transformação fundamental de conceito. Além de satisfazer àquele requisito de ordem política, o orçamento moderno tem outro objetivo de não menor importância — êste de ordem administrativa. De simples “estado de previsão das receitas e despesas públicas” — como era antes entendido — assumiu, por fôrça das circunstâncias, o caráter de plano dos trabalhos governamentais para um período futuro, expresso em têrmos monetários.

A par dessa evolução, certas regras ou princípios, que antes também visavam apenas ao contrôle democrático da arrecadação e emprêgo dos dinheiros públicos, passaram a adquirir importância cada vez maior do ponto de vista administrativo, chegando mesmo a transformar-se, em muitos

países, de meras normas costumeiras em preceitos de direito positivo.

É assim que a Constituição brasileira, por exemplo, institui em nosso sistema de orçamento cinco dos princípios orçamentários mais importantes, a saber :

— *Anualidade* (Art. 67, que define as atribuições do Departamento Administrativo do Serviço Público, alínea *b*) : “Organizar anualmente, de acôrdo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por êste à Câmara dos Deputados”.

— *Unidade e Universalidade* : “Art. 68. O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídas na despesa tôdas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos”.

— *Especialização* : “Art. 69. A discriminação ou especialização da despesa far-se-á por serviço, departamento, estabelecimento ou repartição”.

— *Exclusividade* : “Art. 70. A lei orçamentária não conterà dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados, excluídas de tal proibição :

- a) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de crédito por antecipação de receita ;
- b) a aplicação do saldo ou o modo de cobrir o *deficit*”.

II — CONCEITO DE UNIDADE

Conquanto estudem separadamente os princípios da unidade e universalidade, os autôres quase sempre falham ao distinguir um do outro. É sabido, porém, que êsses dois princípios, não obstante a relação íntima que possam apresentar na prática, não podem nem devem ser confundidos.

Tantas divergências e confusões tem havido na definição de unidade do orçamento que se torna sobremodo difícil chegar a uma conclusão definitiva quanto ao verdadeiro conceito dêsse princípio. Como se verá das definições que adiante transcreveremos, no intuito de documentar esta assertiva, há, entre os autôres, opiniões diversas quanto ao conceito de unidade. Para alguns, é necessário que haja singularidade de caixa e de contabilidade; para outros, singularidade de lei e de documento; outros falam em apresentação clara da receita e da despesa, de modo que se possam facilmente conhecer os totais de ambas e, assim, saber se há *deficit* ou *superavit*; mais modernamente, fala-se em planejamento, votação e contrôle orçamentários unificados.

*

* *

Encabeçando a lista dos partidários da unidade de caixa, WAGNER explica que “o princípio da unidade das caixas fiscais consistê em reunir, pelo menos na contabilidade, tôdas as entradas e saídas de um orçamento público, particularmente do orçamento do Estado, em uma só caixa ou em uma só conta” (1).

Para NITTI, que — diga-se de passagem — faz certa confusão com a universalidade, exige a unidade que “tôdas as receitas e tôdas as despesas devem ser registradas, de modo que se não conheça sòmente a receita líquida, como, também, a receita bruta”. E prossegue: “Outrora, a unidade quase nunca existia. Havia tantos orçamentos particulares quantas administrações especiais. Atualmente, embora cada Ministério tenha seu orçamento, todos têm por base a mesma caixa. A boa regra não é sòmente que tôdas as receitas e tôdas as despesas figurem num único documento” (2).

(1) A. WAGNER, *Traité de la Science des Finances*, trad. francesa, Paris, 1909, Vol. I, pág. 191.

(2) FRANCESCO NITTI, *Princípios da Ciência das Finanças*, Rio, 1937, 2.º vol., pág. 330.

Acha MORSELLI que um orçamento obedece ao princípio da unidade “quando nêle aparecem tôdas as receitas e tôdas as despesas de um Estado, evitando-se, pois, gestões especiais e separadas, com contabilidade própria”. E termina dizendo que “é em geral seguido o critério da unidade de caixa, pelo qual todos os fundos administrados pelo governo passam pela caixa única do Tesouro, quer na agência central, quer nas suas ramificações” (3).

AGENOR DE ROURE, ao comentar a dualidade de leis orçamentárias (uma para a receita, outra para a despesa), que durante muito tempo se verificou entre nós, depois de afirmar que a unidade do orçamento é uma decorrência “da abolição dos fundos especiais ou da especialização da receita criada para fim certo e determinado”, defende a unidade de lei, justificando-a do modo seguinte: “A evolução do direito orçamentário e da contabilidade pública trouxe como conseqüência a centralização da receita e da despesa no Tesouro: as rendas de qualquer origem são recolhidas ao Tesouro e as despesas de qualquer natureza são pagas no Tesouro, de modo que há correlação entre as duas leis, porque uma recolhe o dinheiro necessário ao gasto da outra”. E, continua ROURE, “o princípio da unidade orçamentária deveria levar-nos a manter o sistema de uma só lei para a receita e despesa”, a fim de obter “um golpe de vista geral capaz de abranger a situação financeira e econômica do país no seu complexo organismo” (4).

O orçamento, para LOUIS TROTABAS, deve representar um quadro único de tôdas as atividades financeiras do Estado, a fim de permitir ao Parlamento e aos governados abarcar, de relance, aquelas atividades. Acha êle que essa “necessidade de clareza e de contrôle” é satisfeita pela regra da unidade, e conclui por apresentar a seguinte definição:

“Regra de Unidade — A reunião, em um só ato, da totalidade das receitas e despesas previstas e autorizadas é indispensável para dar um sentido completo à autorização parlamentar. Se o governo pudesse obter, por diversas vêzes e em atos distintos, as autorizações de que necessita, o Parlamento perderia de vista o conjunto e a realidade dos encargos e dos recursos” (5).

(3) EMANUELE MORSELLI, *Corso de Scienza della Finanza Publica*, Padova, 1939, pág. 88.

(4) AGENOR DE ROURE, *O Orçamento*, Rio de Janeiro, 1926, pág. 89.

(5) LOUIS TROTABAS, *Les Finances et les Impôts de la France*, Paris, 1937, pág. 44.

MARCEL MOYE diz que, para que seja obedecido o princípio da unidade, “o conjunto das operações financeiras deve ser mostrado em um só quadro”. E, em conclusão: “Se a universalidade consiste em não deixar escapar nenhuma dessas operações, a unidade consiste em reuni-las numa única massa, que se possa facilmente totalizar e que, conseqüentemente, indique, à primeira vista, a situação do Estado” (6).

*

* *

Transcrevendo as opiniões acima, tivemos em mira demonstrar com precisão o que os diversos autores entendem por unidade do orçamento. E confirmado está o que já havíamos dito: os autores são ora pela singularidade de caixa e de contabilidade, ora pela de lei e documento, ora pela apresentação conjunta da receita e da despesa.

Parece, todavia, que a unidade orçamentária, de um ponto de vista teórico, diz respeito não apenas à caixa ou à contabilidade, ao documento ou à lei, mas a tudo isso em conjunto, sem esquecermos o planejamento, a votação e o controle. Assim, ao invés de existir um orçamento distinto para cada órgão da administração, deve haver apenas um orçamento geral, consolidando os planos de trabalho de todos os serviços governamentais, autorizado pela mesma lei e financiado por uma caixa única. Veja-se, por exemplo, a opinião do Dr. ARÍZIO DE VIANA:

“O principal objetivo da regra de unidade é tornar fácil e rápido o exame em conjunto das operações orçamentárias e evitar que a cada setor administrativo corresponda um orçamento próprio. Alcança-se, formalmente, esse objetivo quando se fundem, num só programa, os orçamentos parciais de todos os órgãos da administração. Considerada esta como um todo, a que se atribui uma unidade de caixa, aprova-se, mediante um único ato legislativo, o quadro geral de sua receita e de sua despesa” (7).

Considerado desse modo o princípio da unidade, é-nos forçoso dar inteira razão aos financistas que afirmam ser a unidade orçamentária um ideal im-

possível de realizar. Eis como a respeito se manifesta ALLIX:

“... a regra da unidade constitui um ideal que não é completamente realizado em parte alguma, e que é diversamente apreciado conforme o país” (8).

Outra não é a opinião de SUNDELSON, para quem a unidade orçamentária — “ideal teórico”, na expressão desse autor — é o planejamento, votação e controle unificados de todas as despesas e todos os meios de financiamento. Adianta o mesmo SUNDELSON que, “em vista da complexidade dos regimes econômicos, sistemas fiscais e políticas governamentais de hoje, é inconcebível se possa alcançar esse ideal” (9).

E MARCEL MOYE também opina que, “em razão da multiplicidade de serviços do Estado, a qualidade da unidade é a mais difícil de realizar” (10).

Têm esses autores inteira razão, ao que nos parece. Porque o governo moderno está a cada passo ampliando suas atividades normais e empreendendo um número cada vez maior de serviços novos, aos quais confere, muitas vezes, autonomia administrativa e financeira, visando obter maior eficiência. As necessidades financeiras de alguns desses serviços passam a fazer parte de um orçamento que poderíamos chamar “independente”, isto é, separado do orçamento geral do governo.

*

* *

O aspecto predominante no conceito de unidade é, a nosso ver, aquele apontado por SUNDELSON — singularidade do planejamento, votação e controle orçamentários. O que mais importa à técnica orçamentária é a unidade por assim dizer orgânica, e não a simples unidade formal.

Na classificação adotada por esse autor, a unidade aparece entre os princípios que dizem respeito ao “tratamento dado pelo mecanismo orçamentário aos fatores incluídos no sistema”.

Indaga-se aqui qual o processo adotado — se o de orçamento único ou de orçamentos múltiplos.

(8) EDGARD ALLIX, *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française*, Paris, 1907, pág. 64.

(9) J. WILNER SUNDELSON, *Budgetary Methods in National and State Government*, Special Report of the State of New York, N.º 14, 1938, pág. 133.

(10) MARCEL MOYE, *op. cit.*, pág. 309.

(6) MARCEL MOYE, *Précis de Législation Financière*, Paris, 1937, págs. 308-9.

(7) ARÍZIO DE VIANA, *O Orçamento Brasileiro*, Rio, 1943, pág. 41.

Para prevenir-se naturalmente contra o conceito formal de unidade, esclarece SUNDELSON: "Trata-se de um problema de processo, de mecânica, mais que de encadernação, impressão e publicação" (11).

Há várias razões que impõem a adoção do princípio da unidade. Assegura SUNDELSON que "uma política irregular, de crédito público ou de equilíbrio, usualmente se segue aos desvios da unidade orçamentária". Vale recordar que FAYOL, ao estudar o programa de ação das empresas, aconselha a unidade de programa. Se as empresas fizerem previsões a longo prazo — digamos, para 5 ou 10 anos — tais previsões podem e devem ser divididas em programas parciais a curto prazo, que constituem partes integrantes do plano diretor.

Ora, o governo também é uma empresa, em geral a maior e mais complexa das empresas existentes no país. Assim, com maior razão que os particulares, o governo deve elaborar programas dos trabalhos que tenciona realizar. E se houver pluralidade de programas poderá facilmente ocorrer desvio da unidade de direção, em prejuízo da eficiência administrativa.

Se, porém, no tocante à unidade orçamentária, o maior interesse técnico, ou administrativo, se concentra na singularidade dos programas de trabalho do governo, não devemos, entretanto, diminuir a importância do objetivo político do princípio em estudo, objetivo êsse que consiste em apresentar formalmente a receita e a despesa de modo que o povo possa verificar os totais de cada uma e as relações entre ambas.

Aceita como aspecto essencial do princípio da unidade a singularidade de programa, qualquer item financeiro — receita ou despesa — que fôr conservado à margem desse programa, estará em infração ao princípio.

Assim, os "fundos especiais", que constituem destinação extra-orçamentária de itens da receita para o financiamento de certas despesas, representam uma das violações mais contraditórias do princípio; donde se conclui que a unidade será facilitada onde vigorar o princípio da não afetação de rendas.

(11) J. W. SUNDELSON, *Princípios Orçamentários*, Tradução de Célia Neves, in "Revista do Serviço Público", maio, 1944.

III — CONCEITO DE UNIVERSALIDADE

No que se refere ao princípio da universalidade, as divergências entre os autores já se não fazem notar na mesma escala. E' geralmente aceito que êle exige a inclusão de tôdas as receitas e tôdas as despesas governamentais ao orçamento.

Como vimos, os princípios orçamentários — entre os quais o da universalidade — que haviam surgido como uma necessidade de ordem política, passaram a adquirir importância crescente do ponto de vista administrativo; em alguns países, como por exemplo o Brasil, confere-se a alguns de tais princípios força de dispositivo legal e até constitucional. "Mais vital que essas idéias políticas é o argumento financeiro que milita em favor da reunião de tôdas as entradas e saídas de dinheiros públicos em um orçamento universal. Preservar o crédito do Estado, evitar despesas excessivas e, mais importante ainda, manter o equilíbrio, eis o que exige a congregação de todos os fatores financeiros no quadro orçamentário" (12).

É interessante ainda assinalar que, ao contrário do que ocorreu à unidade, o conceito da universalidade não se tem modificado através dos tempos. A sua finalidade, esta sim, sofreu a influência da evolução administrativa.

Não pode haver dúvidas, parece, quanto ao conceito de universalidade. Para A. E. BUCK, a grande autoridade americana em matéria de orçamentos públicos, o princípio "significa que o orçamento inclui tôdas as receitas e tôdas as despesas do governo. Indica, em outras palavras, que o orçamento compreende tôdas as necessidades financeiras do governo, não omitindo qualquer receita ou despesa" (13).

A opinião de SUNDELSON, ao analisar o princípio em face do equilíbrio orçamentário, também não se afasta dessas diretrizes: "Em suas interpretações usuais, apresenta a exigência de que o orçamento cubra tôdas as receitas e tôdas as despesas do governo" (14).

(12) J. WILNER SUNDELSON, *Princípios Orçamentários*, tradução de Célia Neves, "Revista do Serviço Público", maio de 1944.

(13) A. E. BUCK, *The Budget in Governments of Today*, New York, 1934, pág. 125.

(14) J. WILNER SUNDELSON, *Budgetary Methods in National and State Government*, Special Report of the State of New York, N.º 14, 1938, pág. 133.

Deve, portanto, o princípio da universalidade do orçamento ser assim entendido: inclusão, na parte da receita, de todas as rendas do Estado, e consignação, na parte da despesa, de todas as importâncias destinadas a financiar os encargos do Estado. Se o orçamento inclui ou compreende todas as despesas e todas as receitas de um governo, éle é universal ou compreensivo; está, portanto, de acordo com o princípio da universalidade.

Há, todavia, dois pontos que precisam ser devidamente esclarecidos. O primeiro, é que se faz necessário incluir no orçamento geral a receita e a despesa nos totais respectivos, isto é, sem dedução de qualquer espécie. Nesse sentido, aliás, dispõe o nosso Regulamento Geral de Contabilidade Pública:

“Art. 47. Toda receita deve ser inscrita no orçamento pela sua importância integral, sem dedução alguma para despesas de arrecadação ou de qualquer natureza. De igual modo a despesa deve figurar no orçamento por inteiro, sem ser diminuída de quaisquer contribuições”.

O segundo, é o de que não deve haver, no sistema financeiro, qualquer destinação prévia de receita a fins específicos. Como veremos adiante, parece-nos que a afetação de rendas a determinados fins, ainda que tais rendas e despesas figurem no orçamento, mutila ou desfigura o princípio da universalidade.

O Princípio da Não-afetação de Rendas e a Universalidade

Afirmamos que a destinação de receita a fins específicos se choca com o princípio da universalidade. Vamos tentar demonstrar isso, em seguida, tendo em vista que, no concernente à técnica orçamentária, a universalidade tem por escopo, antes de tudo, alargar a amplitude do planejamento orçamentário, em que importa considerar todos os recursos financeiros como um fundo geral.

O princípio da universalidade do orçamento, além de constituir, em seu enunciado mais rudimentar, a exigência de inclusão na receita de “todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos” e de incorporação à despesa de “todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos” (Constituição de 1937, art. 68), envolve também certos

pressupostos menos formais, cujo conhecimento não nos é lícito desdenhar, porque eles dizem respeito, como muito bem ponderou abalizado financista, às relações entre o sistema orçamentário e o financeiro de todos os países (15).

Sendo o orçamento um instrumento de planificação, a universalidade é o princípio que lhe determina a amplitude, o alcance e as possibilidades, quer no tocante à Receita, quer no tocante à Despesa. Se no sistema orçamentário já existirem receitas previamente destinadas a determinados fins, tornar-se-á patente a desvirtuação sofrida no alcance do planejamento financeiro. “Relativamente à questão de destinar uma renda especial a uma despesa especial” — ensina SHIRRAS — “o princípio geral que cumpre seguir é o de custear as despesas com as receitas gerais, e não reservar uma fonte determinada para um item especial de despesa” (16).

A afetação de rendas a determinados fins, ou melhor, a destinação prévia de certas rendas ao financiamento de certas despesas, adultera o objetivo essencial do princípio da universalidade, embora essas receitas e despesas figurem no orçamento. Assim, todo sistema orçamentário que consagre o princípio da universalidade, coerentemente deve também adotar outro princípio de não menor importância para o orçamento como plano financeiro do trabalho governamental — o da não-afetação de receitas, cujo enunciado será este: “nenhuma receita deve ser destinada exclusivamente ao financiamento de determinado serviço”. Este princípio, se ainda não está legalmente em vigor no sistema orçamentário federal (17), foi em boa hora inscrito na Codificação das Normas Financeiras e Orçamentárias para os Estados e Municípios (art. 13, parágrafo único), aprovada pelo decreto-lei n. 2 416, de 17 de julho de 1940: “A arrecadação constituirá um todo para atender às despesas autorizadas, sendo vedada a sua fragmentação para a criação de fundos especiais”.

(15) J. WILNER SUNDELSON, *Princípios Orçamentários*, tradução de Célia Neves, “*Revista do Serviço Público*”, maio de 1944.

(16) G. FINDLAY SHIRRAS, *Science of Public Finance*, 3.^a edição, Londres, 1936, Vol. II, pág. 969.

(17) Poder-se-á interpretar o art. 68 da Constituição no sentido de que “todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos” devam ser obrigatoriamente incorporados à *receita geral* da União. Nesse caso, será lícito dizer que a nossa lei básica também instituiu o princípio em causa.

A verdade, porém, é que se tem tolerado, em nosso país, essa transgressão parcial da universalidade, julgando-se que o princípio está atendido com a simples inclusão, no orçamento, de um item de receita para o fim específico de custear uma despesa particular. Tal precaução constitui, não resta dúvida, grande conquista, se se quer que o orçamento represente apenas um quadro geral de tôdas as receitas e despesas do govêrno. Mas o orçamento não é apenas isso; muito ao contrário, reflete ou deve refletir o plano das realizações governamentais para determinado período futuro. E claro está que êsse plano fica diminuído em seu alcance com a existência das chamadas rendas especializadas. A visão panorâmica dos múltiplos encargos governamentais é sacrificada e não se logra situar cada um dêles em perspectiva apropriada, por isto que ficam fragmentados em quotas os meios de que dispõe a administração e certos fins são elevados a uma categoria de invulgar importância, quando é bem certo não mereciam tal realce.

No intuito exclusivo de buscar fundamentação para o que vimos de afirmar, será útil examinar aqui a opinião do acatado financista norte-americano HARLEY LUTZ, ao estudar a universalidade. "Constitui princípio geralmente aceito — ensina êle — que não, deve haver destinação de rendas a fins específicos a ponto de tal política interferir no planejamento universal das necessidades governamentais e dos meios de financiar estas necessidades. Em verdade, afigura-se-nos muito sedutor o argumento de que deveria haver um impôsto especialmente destinado à construção de estradas, escolas ou qualquer outro serviço. É evidente, no entanto, que o produto de um impôsto particular nunca poderá, salvo por pura coincidência, ser a medida adequada dos gastos de qualquer serviço; aliás, se essa norma fôsse geralmente acatada, alguns serviços seriam mantidos na abastança, enquanto outros viveriam na miséria" (18).

Prosseguindo em sua análise do princípio da universalidade, adverte LUTZ que, pelo contrário, tôdas as receitas e tôdas as despesas devem passar pelo

orçamento, no sentido de que as necessidades relativas de todos os serviços sejam ponderadas e consideradas na elaboração do plano financeiro. Se razoavelmente houver quem pretenda que certa fonte de renda só existe para custear dado serviço e unicamente a êle — continua LUTZ — que o orçamento então consigne dotações iguais à estimativa da receita.

A concepção moderna de orçamento como plano de trabalho governamental traduzido em termos monetários exclui evidentemente o primarismo de reservar-se a importância produzida por qualquer tributo ao custeio de determinado serviço público. É precisamente com o objetivo de facilitar a atribuição de justa importância em dinheiro a cada item do plano de trabalho que se impõe a consideração dos recursos financeiros disponíveis como um todo único. Talvez seja por isto que, modernamente, o princípio da universalidade importa muito mais à técnica de elaboração orçamentária do que à consecução de um autêntico contrôle externo da administração.

No que concerne à técnica orçamentária, o objetivo essencial do princípio da universalidade é, pois, possibilitar o planejamento compreensivo dos trabalhos governamentais. Nesse planejamento, a receita deveria ser considerada como um fundo geral, isto é, sem destinação prévia de qualquer das suas parcelas a fins especiais.

*

* *

Isto pôsto, pensamos que a destinação especial de receita a fins específicos desfigura a universalidade em seu objetivo essencial, que seria o de ampliar o alcance do planejamento financeiro. O princípio da não-afetação de rendas, dêsse modo, completaria o da universalidade.

Outro princípio que vem completar o da universalidade é o da exclusividade, o "minor postulate" de SUNDELSON, que no Brasil se acha elevado, desde 1926, à categoria de preceito constitucional. Se a universalidade exige a congregação de todo o material financeiro no quadro orçamentário, a exclusividade recomenda que todo o material não financeiro seja excluído do orçamento.

(18) HARLEY L. LUTZ, *Public Finance*, 3.^a edição, New York-Londres, 1936, pág. 877.