

Princípios orçamentários vigentes no Brasil

ARÍZIO DE VIANA

PARA as pessoas de boa vontade, que se contentam com tópicos sucintos e indicações condensadas, tentaremos registrar, no esboço que se segue, os princípios fundamentais do sistema orçamentário federal do Brasil. O erudito não deve lê-lo para não se irritar (porque o erudito frequentemente se irrita) com a imprecisão e a simplicidade de certos parágrafos. A não ser que lhe pareça razoável considerar inevitáveis esses defeitos num desprezível trabalho de vulgarização de matéria tão variada e extensa, que, sem embargo de sua indiscutível utilidade, é tão árida e pouco atraente.

*
* *

Regra de anualidade. — Como o orçamento público é um programa de previsões financeiras para determinado prazo, a regra que prescreve a obrigatoriedade de circunscrever o período de sua vigência a um ano denomina-se regra de anualidade. Conforme observou Marcel Moye “a escolha do ano como período financeiro é evidentemente arbitrária, mas deriva da própria natureza da vida social que utiliza esse lapso de tempo para situar os fatos” (1). O período anual de vigência de um orçamento chama-se ano fiscal ou financeiro e pode coincidir ou não com o ano civil. Nos Estados Unidos e na Itália não coincide; o ano fiscal nesses países começa em 1 de julho e termina em 30 de junho. Na Inglaterra e na Rumânia também não coincide, começa em 1 de abril e termina em 31 de março. No Brasil e na Rússia coincide; começa em 1 de janeiro e termina em 31 de dezembro. Em consequência da regra de anualidade surgem dois regimes distintos de execução do orçamento: a *gestão financeira* e o *exercício financeiro*.

Gestão Financeira. — No regime denominado *gestão financeira* as operações são consideradas pertencentes ao ano em que se realizam (ou melhor, se concluem). De acordo com o Contador Geral Marques de Oliveira, “compete a cada ano financeiro o que for arrecadado e o que for pago nesse ano, muito embora se recebam rendas e se paguem despesas originárias de exercícios já passados” (2).

Exercício Financeiro — Quanto ao *exercício financeiro* ou *regime de competência*, para que as operações lhe sejam pertencentes é preciso que tenham início de execução durante o ano financeiro. É suficiente que sejam iniciadas e nada obsta o fato de que não se concluam dentro do ano financeiro. Assim, pertencem-lhe as receitas lançadas e as despesas empenhadas ainda que somente venham a ser arrecadadas e pagas nos exercícios posteriores. Elas constituem, nessa hipótese, *resíduos ativos* ou *restos a pagar* (3).

Período Adicional — No exercício financeiro há indefectivelmente um *período adicional* que não é indispensável à *gestão*. Esta se processa na administração pública de forma semelhante à que as administrações privadas conhecem. As contas abrem-se e encerram-se em cada ano normalmente. Para caracterizá-las nada mais é necessário que reproduzir no fim do ano, regularmente, a conhecida fase de trabalho que, nas empresas comerciais e bancárias, se chama de “fechamento do balanço”. Já as formalidades do regime de exercício exigem um período intermediário para regularizar as operações que se devem incorporar ou não ao ano recém-findo. Esse período adicional,

(1) Marcel Moye — *Précis Elementaire de Législation Financière*, pág. 335. 6.ª edition, Paris, 1921.

(2) Manoel Marques de Oliveira — *Lições de Contabilidade Pública*, pág. 33. Edição do Instituto Brasileiro de Contabilidade. Rio, 1940.

(3) Ver Marques de Oliveira, *ob. cit.*, pág. 34.

apêndice típico do regime de exercício, constitui-se de duas partes e dois prazos, consoante a praxe adotada em nosso país. A primeira parte destina-se ao registo e à legalização do pagamento das despesas que tenham sido empenhadas ou autorizadas dentro do ano financeiro e a segunda à liquidação e ao encerramento do exercício. O decreto n. 12, de 28 de dezembro de 1934, esclarece definitivamente o emprego do período adicional.

Regime eclético — Pode-se admitir, teoricamente, a existência de um regime eclético, quando interveem, simultaneamente, os regimes de exercício e gestão. Aliás, isto ocorre geralmente quando existem — além das contas orçamentárias submetidas ordinariamente ao regime de exercício — contas de fundos extraorçamentários ou de receitas com aplicação especial, movimentadas sob *gestão*. No Brasil há regime eclético nos casos de aplicação dos créditos especiais de vigência prolongada, os quais, nos primeiros anos em que vigoram, são utilizados sob o regime de gestão anual e, no último, sob o regime de exercício. Assim dispõem o Código de Contabilidade Pública (art. 12) e o seu Regulamento Geral (art. 91, parágrafo único).

A anualidade no Brasil — A regra de anualidade sempre foi adotada no Brasil. Mas, o ano financeiro nem sempre coincidiu com o ano civil. Diz Roure que até o ano de 1828 prevaleceu a coincidência com o ano civil. A Lei de 8 de outubro de 1828 introduziu o critério de fazer o ano financeiro começar em 1 de julho e terminar em 30 de junho. Esse critério foi mantido até 1888, quando voltou a vigorar a coincidência com o ano civil. E' verdade que a lei orçamentária para o exercício de 1879-80 (oito anos antes) dispunha "sobre a desejada volta do ano financeiro de 1 de janeiro a 31 de dezembro; mas o antigo sistema ainda vigorou até 1887" (4). Em 1933 foi instituído para vigorar a partir de 1934 um novo sistema em que o ano financeiro passava a corresponder ao período de 1 de abril a 31 de março (5). Entretanto, já em 1935 voltou, mais uma vez, o ano fiscal a coincidir com o ano civil

(6), o que se tem verificado até o presente momento. Por força destas últimas modificações, as contas do exercício de 1933 abrangem 15 meses e as do exercício de 1934, 9 meses. Quanto ao regime financeiro, pode-se afirmar que, no Brasil, de modo geral, sempre se adotou o de exercício ou de competência. Vale a pena notar que em 1931, por influência de Otto Niemeyer (7), foi ensaiada a *gestão*. A tentativa infelizmente fracassou e foi muito depressa abandonada. As razões que conduziram o Governo a instituir a gestão e, logo depois, a restabelecer o regime de exercício podem ser vislumbradas nos decretos ns. 20.393, de 10 de setembro de 1931, e 23.150, de 15 de setembro de 1933. O período adicional tem variado bastante. Tem sido de três, seis e até de dez meses (8). A partir de 1934 está definitivamente fixado em um mês (1 a 31 de janeiro), de acordo com o decreto n. 12, de 28 de dezembro daquele ano. Em resumo: no Brasil prevalecem a *regra de anualidade* e o *regime de exercício*, constituído este do ano civil e de um *período adicional de trinta dias*.

Regra de unidade — A Constituição de 1937 prescreve em seu art. 68 que o orçamento será uno. A *regra de unidade* consiste em determinar que as parcelas orçamentárias sejam relacionadas com a maior clareza possível, de forma que possam ser totalizadas em um único documento representativo do confronto das duas massas de recursos financeiros do Estado: Receita e Despesa. Ela tem por fim estabelecer um resumo geral das cifras correspondentes aos principais títulos da receita e da despesa, afim de que se possa facilmente deduzir do confronto dessas duas massas a expressão quantitativa da relação existente entre elas, isto é, se há *equilíbrio*, *superavit* ou *deficit*. Isto não seria possível se, em lugar de um único documento orçamentário, existissem vários documentos parciais e autônomos, uns sobre as despesas de determinados serviços, outros sobre as receitas arrecadadas por diferentes repartições, variando segundo a natureza dos trabalhos ou do tributo, etc. Evidentemente, uma pesquisa metódica no sentido de fazer a fusão desses documen-

(6) Decreto n. 12, de 28 de dezembro de 1934.

(7) Otto Niemeyer — *Reorganização das Finanças Brasileiras*, págs. 20 e 23 — Rio, 1931.

(8) Agenor de Roure, *ob. cit.*, pág. 31.

(4) Agenor de Roure — *O Orçamento*, pág. 29 — Rio, 1926.

(5) Decreto n. 23.150, de 15 de setembro de 1933.

tos isolados poderia chegar a totalizá-los em duas colunas gerais: Receita e Despesa. Mas, indubitavelmente, a ausência de um desses documentos e a dificuldade material de obtê-los ou colecioná-los, tornariam impraticável o exame da situação financeira que tanto a opinião pública como os próprios órgãos do Estado tem necessidade de fazer regularmente. A clareza nas contas públicas, que é uma condição essencial a qualquer administração financeira, ficaria sacrificada e, naturalmente, a obscuridade seria propiciatória a abusos prejudiciais à coletividade. O principal objetivo da regra de unidade é, portanto, 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 atribue uma unidade de caixa, aprova-se, mediante um único ato legislativo, o quadro geral de sua Receita e de sua Despesa. O Brasil adotou durante muito tempo duas leis diferentes sobre o orçamento de um só exercício, sendo uma relativa à Receita e outra relativa à Despesa. O direito orçamentário brasileiro possui, a respeito desse dualismo, material bastante significativo. É interessante verificar, principalmente, o que existe entre os anais parlamentares referentes ao veto da lei da despesa oposto pelo Presidente Epitácio Pessoa, em 1922. Ficou asentado, teoricamente, por essa época, no parlamento brasileiro, que a regra de unidade tornava obrigatória a apresentação do Orçamento Geral da República sob uma lei única. Isto servia para evidenciar que o Presidente Epitácio não vetara o Orçamento e sim apenas a lei de despesa, pois havia sancionado a da receita elaborada pelo Congresso. Para contrariar as razões presidenciais do veto não poderia ser então invocada a regra de unidade, porque ela ainda não era praticamente observada no sistema orçamentário federal.

O conceito de unidade tem variado. Alguns autores confundem *unidade* com *universalidade*. Otto Niemeyer, em suas recomendações ao Ministério da Fazenda, insistiu sobre a observância da regra de unidade e, ao conceituá-la, confundiu-a com a de universalidade (9). Sun-

delson, ao observar as variações que tem sofrido o conceito de unidade, mencionou a tendência geral de "ligar, senão confundir, a regra de unidade com a de universalidade". De acordo com esse autor "budgetary unity involves segregation or classification within the budgetary system, while comprehensiveness in its related phases involves exclusion that implies an extra-budgetary character" (10). Ele frisou, ainda, a correlação que existe entre unidade orçamentária e o conceito de um fundo geral, correlação esta claramente demonstrada nas obras de Wagner que, no seu entender, "foi um dos primeiros a reconhecer que um fundo geral de tesouraria é um requisito essencial para a unidade orçamentária" (11).

Regra de Universalidade — A regra de *universalidade* completa a de unidade. Buck, em sua obra *The Budget in Governments of today* adota a conceituação de universalidade feita pelos franceses: "comprehensiveness, or as French writers express it, the rule of universality (règle de l'universalité), signifies that the budget includes all income and all outgo of the government. It indicates, in other words that the budget embraces all the financial requirements of the government that no receipts or expenditure are omitted" (12). Sundelson acentua, igualmente, que "a regra de universalidade apresenta a exigência de que o orçamento cubra todas as receitas e todas as despesas do Governo" (13). Reproduzindo a opinião desses dois modernos autores americanos, verificamos que o conceito clássico de *universalidade*, exposto, principalmente, por Stourm, Allix e Jèze, não se tem modificado, conquanto o mesmo não tenha acontecido com o conceito de unidade. A regra de universalidade, segundo informa Jèze, foi introduzida em França por Villèle, em 1822 (14). O objetivo desta regra é eliminar qualquer interdependência específica que porventura

(10) J. Wilner Sundelson — *Budgetary Methods in National and State Governments*, págs. 133 e 134 — Special Report, n. 14 of the State Tax Commission — State of New York — Albany, 1938.

(11) Idem, idem.

(12) A. E. Buck — *The Budget in Governments of today*, pág. 125 — New York, 1934.

(13) J. W. Sundson, *ob. cit.*, pág. 47.

(14) Gaston Jèze — *Cours de Sciences des Finances et de Législation Financière Française. Théorie Générale du Budget*, pág. 175 — 6.º éditon — Paris, 1922.

(9) Otto Niemeyer, *ob. cit.*, págs. 18 e 19.

lique determinada renda a determinada despesa. As rendas de qualquer natureza perdem, em face dela, o destino especial de serem aplicadas aos fins para que foram instituídas. Por outro lado, evidentemente, as dotações relativas às diferentes despesas não ficam condicionadas, estritamente, às rendas criadas com a finalidade de custeá-las. Todas as rendas públicas são recolhidas para a constituição de um conjunto geral de recursos, destinado a satisfazer os gastos do Estado, indiferentemente, sem a menor conexão com a natureza desses gastos. Por força dessa regra as rendas e os gastos se agrupam em duas massas distintas — Receita e Despesa — as quais a regra de unidade põe em confronto num só documento orçamentario.

As regras de unidade e universalidade estão consubstanciadas nestes termos pelo art. 68 da Constituição de 1937: "o orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídas na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos."

A lei orçamentária — O texto legal propriamente dito das leis orçamentárias do Brasil é sucinto. Não tem ido além de cinco artigos, desde 1938. O primeiro deles apresenta os totais relativos à Receita estimada e à Despesa fixada. O segundo determina que os "Anexos" que acompanham a lei fazem parte integrante dela. O terceiro refere-se à Receita; explica que será realizada com o produto do que for arrecadado na forma das especificações do "Anexo n. 1" e indica, em resumo, os grandes totais dos grupos de rendas em que ela se biparte: *Renda Ordinária* (com os sub-totais correspondentes às rendas: tributárias, patrimoniais, industriais e diversas) e *Renda Extraordinária*. O quarto artigo da lei esclarece que a Despesa será distribuída pelos demais "Anexos", que correspondem aos principais órgãos da administração federal enumerados, a seguir, com os totais das despesas que são autorizados a efetuar no exercício. Estes são os dispositivos essenciais da lei orçamentária.

Matéria excepcional — A rigor, conforme prescreve o art. 70 da Constituição, a lei orçamentária não pode conter matéria estranha à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Mas, esta prescrição cons-

titucional permite que ela, excepcionalmente, disponha sobre a realização de operações de crédito por antecipação de receita e para cobertura do *deficit*, sobre o critério de aplicação do saldo e sobre a autorização para a abertura de créditos suplementares.

Operações de crédito — Geralmente o quinto artigo da lei orçamentária dispõe sobre a autorização ao Ministro da Fazenda para realizar operações de crédito por *antecipação de receita* e para *cobrir o deficit* dentro de limites que, no primeiro caso, variam de 13 a 17 % do total da estimativa da Receita e, no segundo, correspondem à importância do *deficit* previsto, arredondada para mais. Essa disposição tem figurado, tradicionalmente, em nossas leis orçamentárias. É claro que as despesas imediatas, que se efetuam nos primeiros meses do ano, não podem ficar dependentes da entrada de rendas. Logo, o Tesouro deve suprir a deficiência momentânea da arrecadação por meio de outros recursos. Esses recursos são obtidos em regra a curto prazo, mediante várias formas de empréstimo em que se destacam a emissão de letras e bilhetes do Tesouro e os simples adiantamentos, em conta corrente, feitos pelo Banco do Brasil ao Tesouro, pois as rendas deste não permanecem em seu poder, são recolhidas àquele (15).

Cobertura do deficit — Quanto às operações para cobertura do *deficit*, o meio de realizá-las comumente empregado é a emissão de papel moeda inconversível ou de obrigações do Tesouro. Antigamente o recurso preferido era o empréstimo externo (ou mesmo interno), muitas vezes *camouflado* pela aparência de remédio necessário ao fomento das riquezas nacionais. O segredo da alta do câmbio no tempo do Império encontra em grande parte sua explicação no apelo ao crédito externo (16).

Aplicação do saldo — Não é comum constar da lei orçamentária disposições relativas ao modo de aplicar o saldo. Entretanto, é oportuno escla-

(15) Decreto-lei n. 867, de 17 de novembro de 1938.

(16) A propósito, vale a pena consultar uma exposição de motivos feita por Ruy Barbosa, quando era Ministro da Fazenda, em 18 de janeiro de 1890 (publicada na *Revista de Ciências Econômicas*, número de novembro-dezembro de 1939, São Paulo).

recer que, dentre os modos mais aconselháveis de aplicar um problemático *superavit*, destacam-se os seguintes: a) incinerar o excesso de papel-moeda em circulação; b) pagar juros atrasados de empréstimos; c) amortizar empréstimos externos ou internos; d) reduzir ou extinguir impostos ou taxas (17); e) inverter capitais em obras reprodutivas e de defesa nacional; f) criar fundos para enfrentar os períodos de depressão econômica; g) realizar empreendimentos de assistência social. Não há preponderância absoluta de uma dessas providências sobre outras. A opção por uma ou mais é determinada exclusivamente pela regra de conveniência pública, da qual o Governo é o único juiz. Como algumas delas já tem sido incluídas, ordinariamente, no orçamento, é natural que não sejam muito frequentes os *superavits*.

Créditos suplementares — A autorização para abertura de créditos suplementares também não tem constado das leis orçamentárias, nos últimos anos. Todavia, de acordo com o princípio estabelecido no art. 80, § 2.º, combinado com o art. 14, n. V, do Código de Contabilidade, delas deveriam constar a indicação do limite total desses créditos e a relação das verbas que poderiam ser suplementadas nas proximidades do fim do exercício. O Código fixa, ainda, o prazo em que, nessa hipótese, poderia ter início a abertura de créditos suplementares (a partir do 10.º mês do exercício). Esse prazo, no entanto, somente prevaleceria para as suplementações que tivessem sido de antemão indicadas na lei orçamentária, isto é, previamente autorizadas. Porque o Código (art. 79) e o seu Regulamento Geral (art. 90) previram a hipótese de serem abertos créditos suplementares a verbas não relacionadas em autorização prévia da lei orçamentária. Para essas suplementações o Executivo solicitaria autorização do Legislativo, mediante remessa a este de uma demonstração documentada da insuficiência das verbas suplementandas. A competência para a concessão do crédito suplementar é a do poder que aprova o orçamento, porque o crédito suplementar representa uma majoração específica de dotações orçamentárias concedida no decorrer do exercício. Se, a autorização expressa

do limite quantitativo a ser utilizado para a abertura de créditos suplementares e a relação das verbas que podem ser suplementadas, não constam da lei orçamentária, o decurso do prazo de dez meses para a iniciativa da suplementação não é necessário. A regra a aplicar-se nessa hipótese é a do art. 90 do Regulamento Geral de Contabilidade Pública, isto é, a de conceder a suplementação em face da comprovada insuficiência da dotação suplementanda. Para a verificação dessa insuficiência não há prazo. Por conseguinte, a abertura de crédito suplementar pode ser solicitada e concedida logo depois de publicado o orçamento. Esta última praxe é a que tem vigorado atualmente, quer dizer, a lei orçamentária não contém disposições expressas acerca de créditos suplementares, de modo que a administração tem liberdade de promover, assim que julgar oportuno, a obtenção do crédito suplementar necessário, visto como não está presa a limites quantitativos ou qualitativos predeterminados. Não obstante a ausência de Parlamento, o Governo tem adotado, quanto aos prazos, o critério de, a não ser em casos excepcionais e urgentes, cogitar de créditos suplementares somente depois de decorrido o primeiro semestre do exercício. A lei que aprovou a padronização dos orçamentos dos Estados e Municípios tornou obrigatória, para essas entidades, a observância desse critério (18).

Outros créditos adicionais — Além dos créditos suplementares, que tem a vigência limitada ao exercício em que são abertos, pois se incorporam, para todos os efeitos, às dotações orçamentárias a que correspondem, há outros dois tipos de créditos adicionais: os *extraordinários* e os *especiais*. Os créditos extraordinários destinam-se a ocorrer às despesas urgentes em casos de *calamidade pública, epidemias, rebelião, sedição* ou de *guerra*. Esses créditos tem, como os suplementares, o seu período de vigência adstrito à duração do exercício financeiro em que são abertos. Os créditos especiais são, consoante a definição do art. 87, § 2.º, do Regulamento Geral de Contabilidade Pública, "autorizações de despesas com serviços ou fins especiais, não compu-

(17) Método preconizado pelo decreto n. 23.150, de 15 de setembro de 1933, art. 8.º.

(18) Decreto-lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940, art. 11.

tadas no orçamento e consignadas em lei especial ou nas disposições gerais das leis de meios". O prazo de vigência dos créditos especiais é de dois exercícios, quando a lei que os autoriza não fixa outro menor ou maior.

Regra de especialização — A regra de especialização é observada nos "Anexos" já referidos, que integram a lei orçamentária. O primeiro desses "Anexos" contem a especificação da Receita, que é dividida em partes, títulos, capítulos, parágrafos e rubricas. Depois dessa especificação, com as estimativas, é relacionada a legislação referente aos diversos parágrafos, para indicar as bases jurídicas em que se apoia a arrecadação das rendas públicas. Os demais "Anexos" representam os quadros de distribuição da Despesa pelos principais órgãos da administração, onde os gastos são discriminados por verbas, consignações, subconsignações, itens, alíneas e incisos que os caracterizam segundo a sua natureza e a uni-

dade administrativa que os efetuam (19). No orçamento em vigor (1942), foi introduzido um Sumário dos principais títulos da Receita e da Despesa antes dos Anexos discriminativos.

Transposições orçamentárias — Os quadros anexos à lei orçamentária poderão ser modificados no decurso do exercício pelo Presidente da República, mediante proposta fundamentada do Departamento Administrativo do Serviço Público, desde que não sejam excedidas para cada serviço as verbas globais votadas pelo Parlamento (20). E' permitido, portanto, no sistema orçamentário brasileiro, o *extorno*, ou o *destaque*, ou o *virement de crédit*, ou, que qualquer outro nome tenha, a *transposição* de parte de determinada dotação para suprir a insuficiência de outra dotação, dentro da mesma verba e do mesmo serviço.

(19) Ver o meu artigo "Especialização ou Discriminação da Despesa", publicado nesta *Revista*, número de abril de 1942.

(20) Constituição Brasileira, art. 69, § 2., *in fine*.