

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Thiago Sanchez Thomaz

ASPECTOS DA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Thiago Sanchez Thomaz

ASPECTOS DA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO
2018

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

À minha querida professora e orientadora Íris Vânia Santos Rosa, pela dedicação, ensinamentos, palavras de incentivo e paciência.

A todos os meus professores do curso de especialização em Direito Tributário da PUC-SP, pelas lições e conselhos valorosos.

A todos aqueles que de alguma forma puderam me ajudar nesta jornada, deixo registrado meus mais sinceros agradecimentos.

THOMAZ, Thiago Sanchez. **Aspectos da atividade financeira do Estado.**

RESUMO

O presente trabalho acadêmico tem por objetivo realizar uma breve análise acerca dos principais elementos que caracterizam a sistemática da atividade financeira do Estado, especialmente no que tange à tríade da fenomenologia financeira estatal composta pelas despesas públicas, receitas públicas e orçamento. Por meio da pesquisa e análise da doutrina mais abalizada sobre o tema estudado, buscou-se abordar justamente as principais características constitucionais e legais relacionadas ao fluxo das finanças públicas. Trata-se de tema de grande relevância, na medida em que a existência de uma logística financeira estatal impõe-se como instrumento imprescindível para a organização e gestão eficiente dos recursos públicos, precipuamente para que o Estado possa cumprir com seu dever primordial de garantir a todos os cidadãos condições mínimas de dignidade.

Palavras-chave: Atividade Financeira do Estado. Finanças Públicas. Receitas Públicas. Despesas Públicas. Orçamento Público.

ABSTRACT

The purpose of this academic study is to analyze the key elements that better characterize the financial activity of the State, in particular regarding to the triad of state financial phenomenology composed of public expenses, public revenue and budget. Through research and analysis of the most authoritative doctrine on the studied subject, it was sought to address precisely the main constitutional and legal characteristics related to the flow of public finances. It is a matter of great relevance, since the existence of state financial logistics is an indispensable instrument for the efficient organization and management of public resources, so that the State can fulfill its primary duty which is to guarantee to all citizens the minimum conditions of dignity.

Keywords: Financial Activity of the State. Public Finances. Public Revenues. Public Expenses. Public Budget.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. O ESTADO E AS NECESSIDADES COLETIVAS.....	9
3. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO	18
4. RECEITAS PÚBLICAS.....	21
5. DESPESAS PÚBLICAS	30
6. ORÇAMENTO PÚBLICO	43
7. CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS.....	63

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico tem por objetivo realizar uma breve análise acerca dos principais elementos que caracterizam a sistemática da atividade financeira do Estado.

A existência de uma logística financeira estatal impõe-se como instrumento imprescindível para a organização e gestão dos recursos públicos, especialmente para que o Estado possa cumprir com seu dever primordial de garantir a todos os cidadãos condições mínimas de dignidade.

Para que o Estado possa atender às necessidades públicas, sob o prisma da fenomenologia financeira, podemos destacar três elementos indissociáveis, a saber, a obtenção e arrecadação de recursos (receitas públicas), a necessidade de despende referidos recursos em benefício do bem comum (despesas públicas) e, por fim, a necessidade de gerir todas as entradas e saídas de dinheiro dos cofres públicos (orçamento público).

Diante dessas premissas, por meio da pesquisa e análise da doutrina mais abalizada sobre o tema estudado, buscou-se abordar justamente as principais características dos institutos das receitas públicas, despesas públicas e orçamento público.

Inicialmente, para melhor compreensão da atividade financeira estatal, no primeiro capítulo do trabalho foi realizada uma abordagem histórica e relacional acerca da origem e evolução do próprio Estado e das necessidades coletivas.

A partir do segundo capítulo passamos a discorrer com mais especificidade sobre as noções elementares da atividade financeira do Estado, apresentamos a diferenciação, segundo a doutrina, entre necessidades públicas e necessidades coletivas, bem como discorreremos sobre os serviços públicos, os quais se destinam precisamente à satisfação do bem comum.

Seguindo a linha de pesquisa e metodologia adotadas, assim como as proposições e premissas apresentadas, no terceiro capítulo são abordadas as receitas públicas, consistentes na necessidade da arrecadação de fundos para fazer frente às despesas do Estado, especialmente daquelas mais primordiais para a manutenção da máquina administrativa e, conseqüentemente, da garantia do interesse público.

Ato contínuo, o quarto capítulo do presente trabalho destina-se ao estudo das despesas públicas, que podem ser entendidas como os desembolsos realizados pelo Estado enquanto prestador de obras e serviços públicos, observados os preceitos legais que autorizam a utilização dos recursos públicos para tanto.

Por fim, o quinto e último capítulo versa sobre o orçamento público, instrumento de grande relevância jurídica, econômica e política, na medida em que se destina a controlar a arrecadação (receitas públicas), bem como o dispêndio de recursos pelo Estado (despesas públicas), objetivando, assim, garantir que o fluxo de entradas e saídas de recursos públicos seja pautado pela legalidade e moralidade, de modo que às necessidades públicas sejam satisfeitas com a máxima eficiência possível.

2. O ESTADO E AS NECESSIDADES COLETIVAS

Para que se possa melhor compreender a atividade financeira do Estado, necessário se faz tecer breves comentários sobre o próprio poder estatal e as necessidades coletivas.

Isto porque, a origem da atividade financeira está intimamente relacionada ao dever “de o Estado suprir as necessidades humanas coletivas, de natureza pública, o que somente poderia fazê-lo buscando os instrumentos financeiros existentes com o próprio homem, daí o mecanismo criado em razão dessa causa”¹.

Sobre o conceito de Estado, importantes são os ensinamentos do professor Hely Lopes Meirelles:

O conceito de Estado varia segundo o ângulo em que é considerado. Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário (Jellinek); sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção (Malberg); sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana (Biscaretti di Ruffia); na conceituação do nosso Código Civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno (art. 41, I). Como ente personalizado, o Estado tanto pode atuar no campo do Direito Público como no do Direito Privado, mantendo sempre sua única personalidade de Direito Público, pois a teoria da dupla personalidade do Estado acha-se definitivamente superada.

Esse é o Estado de Direito, ou seja, o Estado juridicamente organizado e obediente às suas próprias leis. Significa que o Estado de Direito é a limitação do poder e o exercício do poder dentro da lei².

Conforme a formulação acima veiculada, temos que o conceito de Estado é bastante amplo, considerando a complexidade de valores e elementos que o compõe, e, como afirma o autor, varia de acordo com o propósito empregado ao termo.

¹ BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Tratado de direito financeiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 46.

² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 63.

Interessante notar que, na parte final do conceito segundo Meirelles, surge a ideia tão importante de Estado de Direito, extraída da evolução da concepção de Estado na concretização do princípio republicano e da própria noção de democracia, emergindo ao longo da história recente a ideia de Estado Democrático de Direito.

Nesta esteira, o conceito de Estado de Direito teve como premissas iniciais o liberalismo, que tinha como base três elementos: I) a submissão ao império da lei; II) a divisão de poderes; e III) o enunciado e a garantia dos direitos individuais³.

Embora a concepção liberal do Estado de Direito tenha sido de grande importância para a concretização das liberdades e direitos fundamentais, com o desenrolar da história, os elementos norteadores da referida formulação foram, pois assim se impôs, paulatinamente enriquecidos, à medida em que deformações de caráter conceitual foram sendo adotadas⁴.

Isto porque, a expressão “Estado de Direito” apresenta-se muito ambígua, de modo que a ausência de outros fundamentos qualificativos de conteúdo material levariam à concepção estritamente formalista de Estado, abrindo margem para regimes fascistas, nos quais as minorias, vale dizer, os menos afortunados, seriam subjugados pela “casta” mais nobre da sociedade⁵.

Surge então a ideia de Estado Social de Direito, no qual o qualitativo “social” busca o equilíbrio entre o sistema capitalista então vigente e a consecução do bem comum geral, o que se nota de forma mais clara a partir do momento em que as constituições passaram a definir capítulos relativos aos direitos econômicos e sociais⁶.

Ainda assim, para que haja a melhor e máxima garantia do bem-estar geral, especialmente no que tange ao atendimento das necessidades humanas, a exigência de engrandecer com critérios qualificativos o conceito de Estado faz-se necessária.

³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 114-115.

⁴ *Ibidem*, p. 115.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*, p. 117.

Isto se deve ao fato de que a expressão “social” é igualmente ambígua, permitindo, como de fato ocorreu, sua concepção nos mais diversos contextos perniciosos, como por exemplo na Alemanha nazista, na Itália fascista, na Espanha franquista e Portugal salazarista⁷.

Daí que a melhor aceção do conceito de Estado deve estar intimamente relacionada a ideia de democracia, manifestando-se assim a expressão que entendemos mais adequada de todas, qual seja, o “Estado Democrático de Direito”.

Porque o qualitativo “democrático” tem como origem o princípio da soberania popular, ou seja, a participação densa e efetiva do povo na coisa pública, garantindo-se peremptoriamente os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana⁸, o que se realiza através da sistemática das finanças públicas na obtenção e destinação dos recursos públicos.

Nesta toada, sobre o Estado Democrático de Direito, ensina o professor José Afonso da Silva, referenciando em suas proposições o texto da Constituição Federal de 1988:

A democracia que o Estado Democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de ideias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício⁹.

⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 118.

⁸ *Ibidem*, p. 119.

⁹ *Ibidem*, p. 121-122.

O Estado é composto por três elementos originários e intrínsecos, a saber: I) Povo, II) Território, e II) Governo Soberano. Sobre referidos elementos explica Meirelles:

Povo é o componente humano do Estado; Território, a sua base física; Governo soberano, o elemento condutor do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e auto-organização emanado do Povo. Não há nem pode haver Estado independente sem Soberania, isto é, em esse poder absoluto, indivisível e incontestável de organizar-se e de conduzir-se segundo a vontade livre de seu Povo e de fazer cumprir as suas decisões inclusive pela força, se necessário. A vontade estatal apresenta-se e se manifesta através dos denominados Poderes de Estado¹⁰.

Os Poderes de Estado, valendo-se da tradicional teoria da tripartição de poderes formulada por Montesquieu, consubstanciam-se em Legislativo, Executivo e Judiciário, devendo ser independentes e harmônicos entre si, além de indelegáveis conforme artigo 2º da Constituição Federal de 1988.

Acerca da função precípua de cada um dos Poderes de Estado, ensina Hely Lopes Meirelles:

Esses Poderes são imanentes e estruturais do Estado (diversamente dos poderes administrativos, que são incidentais e instrumentais da Administração), a cada um deles correspondendo uma função que lhe é atribuída com precipuidade. Assim, a função precípua do Poder Legislativo é a elaboração da lei (função normativa); a função precípua do Poder Executivo é a conversão da lei em ato individual e concreto (função administrativa); a função precípua do Poder Judiciário é a aplicação coativa da lei aos litigantes (função judicial)¹¹.

A par das considerações conceituais e elementares acima veiculadas, julgamos adequada uma breve digressão histórica sobre o próprio Estado, para que melhor possa se compreender a origem dos anseios coletivos e, portanto, das necessidades públicas.

A existência de uma entidade superior, estruturada e soberana, capaz de gerir e garantir condições mínimas de dignidade para cada um dos indivíduos,

¹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 63.

¹¹ *Ibidem*.

constitui-se de forma orgânica e gradativa, na medida em que se impõe como agente implementador das providências e ações suficientes ao atendimento dos anseios sociais coletivos.

Foi na pré-história que a ideia de propriedade e coletividade surge com mais força, portanto, a própria noção de finanças, ao tempo em que o homem abandona seus hábitos nômades e passa a fixar território, domesticar animais, cultivar o solo para colheita de alimentos e, conseqüentemente, a viver experiências gregárias até então pouco desenvolvidas.

À medida em que este processo de territorialidade se manifesta, conseqüentemente formam-se grupos de pessoas que se relacionam entre si, dotados de costumes e regras de convivência próprias capazes de regular o sadio desenvolvimento das primeiras sociedades rudimentares.

Neste momento, ao que tudo indica, surgem as primeiras noções de Estado, pois, ao agruparem-se de forma minimamente ordenada, faz-se necessário que sejam estabelecidos deveres e direitos, para cada um daqueles que compõe as comunidades.

Referidos deveres ou funções imputadas aos seus componentes emergem da necessidade da manutenção e desenvolvimento dos anseios coletivos, com fulcro na satisfação dos interesses e necessidades de todos, vale dizer, da concretização do bem comum.

Neste compasso, o professor Celso Ribeiro Bastos ensina:

O Estado não deixa de ser uma grande associação. Enquanto tal, existe para o atingimento de certos fins que dizem respeito aos interesses da própria coletividade. É a atividade política que determina a escolha dos objetivos que devem ser perseguidos prioritariamente, visto que não é possível querer-se atingi-los, a todos, simultaneamente, em razão da escassez de meios financeiros. Fundamentalmente o Estado dispõe daquilo que arrecada na sociedade, no mais das vezes, de forma coercitiva¹².

¹² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 03.

Inexoravelmente, com a busca do desenvolvimento das sociedades primitivas, a hierarquização de pessoas e entidades se manifesta naturalmente, de modo que, objetivando a proteção contra agrupamentos inimigos e até mesmo de predadores, nascem, para cada um dos povos, líderes que se destacam por sua força física ou sua sabedoria.

Justamente neste contexto surgem os primeiros sinais de tributos, que atualmente representam a maior fonte de receitas públicas do Estado, eis que, como forma de agradecimento pelos “serviços” prestados à comunidade, eram ofertados aos líderes diversos agradecimentos, tais como objetos tidos como valiosos ou mesmo animais e alimentos.

Ao mesmo tempo, talvez mais primitivamente ainda, podemos identificar hábitos e costumes de sacrifícios às divindades como forma de gratidão e súplicas de proteção às mais variadas entidades espirituais inseridas no bojo da história da humanidade.

Depreende-se, assim, que a origem dos tributos é quase tão antiga quanto o próprio surgimento da humanidade e passa pelas várias fases do desenvolvimento das sociedades humanas, suas culturas e crenças.

Ainda sobre os aspectos mais primitivos que circundam a ideia de receitas tributárias, importante destacar célebre lição de Aliomar Baleeiro, sobre o caráter punitivo da imposição “tributária” decorrente das reparações de guerras:

Primitivamente, a palavra “tributo” tinha o sentido que damos, hoje, às reparações de guerra. Mas, ao passo que estas buscam justificação moral na despesa ou prejuízo que a luta causou ao vencedor, o tributo era imposição pura e simples deste ao vencido. Devia pagá-lo porque estava à mercê do que o subjugará pelas armas. As guerras eram feitas, muitas vezes, para esse fim apenas.

Roma e os povos antigos usaram largamente de seu poder para extorsão de proveitos dos povos mais fracos. Escravos, ouro, prata, obras d’arte eram arrancados ao vencido e opulentavam não só a cidade Eterna, mas pessoalmente aos generais vencedores. É célebre a enormíssima fortuna de César por obra de suas conquistas.

Tributo, nesse sentido obsoleto, corresponde às receitas “parasitárias”¹³.

Note-se que Baleeiro, ao se referir à concepção de tributo como forma de subjugação do vencido em guerra, caracteriza tal receita como parasitária, repelindo veementemente esta prática que tantos prejuízos causou ao desenvolvimento das sociedades organizadas.

Somente com desenvolvimento humanístico do Estado e, portanto, do próprio conceito de tributos, bem como dos movimentos sociais de separação da religião e moral em relação ao direito, é que passam a emergir as melhores noções de arrecadação tributária inseridas no contexto do Estado Democrático de Direito.

O Estado, tal como o conhecemos hoje, brota em meio à inúmeras adversidades, e decorre do próprio poder do povo, suas reivindicações e lutas ao longo da história, daí porque a Constituição Federal de 1988 prevê que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente [...]”¹⁴.

Isto porque, a partir do momento em que o ser humano, ainda que dotado de sua própria individualidade, vive em um ambiente coletivo, ou seja, em um agrupamento de pessoas sujeitos de direito, torna-se imperioso que estes mesmos indivíduos, de comum acordo, concedam soberania e condições necessárias para o estabelecimento de uma estrutura de força maior.

Tal concessão por parte de cada um desses indivíduos implica na limitação de parte de seus próprios direitos naturais, pois, para a construção de um Estado forte e eficiente, cada um de seus integrantes, indistintamente, deve ceder uma parcela de seus direitos à coletividade, especialmente no que se refere aos direitos patrimoniais, justamente para prestigiar o bem comum, possibilitando o atendimento das necessidades públicas.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 145.

¹⁴ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 mai. 2018.

Neste sentido, em brilhante lição sobre o Estado e a ciência das finanças, aduz Aliomar Baleeiro:

Com o progresso da civilização, acentua-se no Estado e também nas outras pessoas jurídicas de direito público, que o integram, como os Estados federados, províncias, municípios etc., além da função de órgão político, monopolizador do poder, o caráter de sistema orgânico de serviços públicos para satisfazer às necessidades gerais da população. Essa noção de Estado, tão vizinha da realidade, traça o conceito nuclear grato a certa corrente do pensamento jurídico e tem por si o fato de os vários serviços públicos, cada vez mais numerosos, absorverem parte considerável da operosidade dos governantes, quaisquer que sejam os regimes políticos dos respectivos países¹⁵.

Como se nota do trecho acima transcrito, a ideia de Estado volta-se principalmente para a satisfação das necessidades dos indivíduos nele inseridos, sob o prisma da coletividade, consistente na prestação de diversos serviços de caráter público, tal como a saúde, a seguridade social, a educação, entre outros tantos direitos e garantias fundamentais.

A partir destas reflexões, infere-se que a sistemática de arrecadação de recursos pelo Estado e da própria ideia de finanças públicas, antes de mais nada, impõe-se naturalmente, em consonância com os próprios desígnios do povo que a ele deu soberania para administrar o conjunto de interesses da coletividade.

Sobre a embriogenia do Estado, Alfredo Augusto Becker, valendo-se das lições de Jean Dabin, destaca de forma bastante elucidativa:

O Estado, em sua origem, é sempre uma sociedade natural. A causa originária da sociedade política está na natureza humana racional dos indivíduos que a constituem. Esta causa natural é uma tendência ou inclinação instintiva, porém ainda insuficiente para, por si mesma, coagir os homens a constituírem uma sociedade. É necessário que esta inclinação instintiva atue pela ação e esta – embora instintiva – depende da vontade dos homens, pois estes são animais sociais racionais. A natureza leva os homens a criarem a sociedade política, mas é a vontade dos homens que realiza esta criação¹⁶.

¹⁵ BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 01.

¹⁶ DABIN, Jean. **L'Etat ou le politique**. Paris: Dalloz, 1957. p. 11, 105-108 apud BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 163-164.

Vale dizer, a constituição do Estado é reflexo quase que inato da convivência social, na medida em que é necessária a organização de uma estrutura capaz de dar suporte ao desenvolvimento ordenado da sociedade, onde todos possam gozar de direitos iguais e inalienáveis.

Embora existam civilizações mais distantes da estrutura tradicional de Estado, como por exemplo as tribos indígenas, ainda assim estas não estão fora do conceito de Estado, muito porque é justamente este que dará condições necessárias de manutenção de seus direitos, impedindo que tais agrupamentos rudimentares sejam eliminados do sistema por aqueles que, de uma maneira ou outra, se encontrem em situação de superioridade.

Portanto, foi o próprio instinto de sobrevivência do ser humano que fez nascer a ideia de Estado e finanças públicas, na medida em que somente com a união de forças e a organização política dos povos é que se é possível atender às necessidades públicas coletivas, garantindo-se os direitos fundamentais e a dignidade humana.

3. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Como vimos no item anterior, o Estado surge e se desenvolve como forma de organização política das pessoas objetivando o bem comum de todos os cidadãos que o compõem.

Para que o Estado cumpra com seu papel social é necessário que haja meios necessários para satisfazer as necessidades coletivas, motivo pelo qual analisaremos o fenômeno financeiro, especificamente no que tange às despesas públicas, receitas públicas e orçamento.

Importante, neste contexto, citar os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos sobre a atividade financeira do Estado:

O importante é reconhecer-se que o funcionamento do Estado conduz, necessariamente, à existência de uma atividade financeira consistente na obtenção de recursos, na sua gestão e, ao final, na sua aplicação. É uma atividade, sem dúvida, importante porque torna possível a existência das demais. Sabe-se que são hoje muitos os fins colimados pelo Estado: manutenção da ordem interna, asseguramento da defesa contra eventual inimigo externo, aplicação do Direito aos casos controvertidos (distribuição da justiça), feitura das leis que regerão a comunidade, prestação de serviços públicos, construção de estradas, fiscalização de muitas atividades particulares, e até mesmo no campo social e econômico a presença do Estado faz-se sentir de forma acentuada¹⁷.

É bastante claro que inúmeras são as atividades estatais na consecução do bem-estar geral, na verdade, a satisfação do interesse público exige todos os recursos quanto possíveis, na medida em que as necessidades humanas são de fato infinitas.

Em contrapartida, sabemos que os recursos são absolutamente finitos e devem ser bem administrados, sob pena de o Estado não atingir seus fins primeiros, ocasionando verdadeiro caos econômico e social.

¹⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 03-04.

Como é sabido, somente o patrimônio do Estado não é suficiente para atender à todas as demandas da sociedade, razão pela qual a obtenção de recursos, muitas vezes utilizando-se de meios coercitivos, como no caso dos tributos, é medida que se impõe.

Convém fixar desde já, porque importante para a teoria das finanças públicas, que necessidades públicas não são a mesma coisa que necessidades coletivas.

As necessidades coletivas estão no bojo do direito privado, já que denotam necessidades de interesses individuais, enquanto que necessidades públicas são aquelas que pressupõe a existência de uma norma jurídica, vale dizer, de um comando constitucional ou legal¹⁸.

As necessidades públicas somente podem ser atendidas por meio da prestação pelo Estado de serviços públicos, estes devem ser entendidos como os mais variados possíveis, como educação, segurança, o direito à saúde, entre outros tantos direitos e garantias constitucionais.

Na doutrina, um dos conceitos de serviços públicos de maior relevância foi aquele difundido pelo professor Celso Antonio Bandeira de Mello:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo¹⁹.

O professor Celso Ribeiro Bastos igualmente traz relevantes considerações sobre os serviços públicos:

¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 31.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 695.

[...]consiste no conjunto de atividades que a Administração presta objetivando o atendimento de necessidades que surgem exatamente em decorrência da vida social, própria do homem, embora também atendam interesses individuais. É, portanto, a satisfação de algo que emerge da própria vida em sociedade. Trata-se de uma parte da função administrativa do Estado que tem como finalidade precípua atender às necessidades materiais, consubstanciadas em comodidades ou serviços postos à disposição dos usuários que podem fazer uso dele na qualidade individual de cidadão, ou como membro da coletividade[...]”²⁰.

Com o intuito da melhor compreensão da atividade financeira do Estado, especialmente sobre a prestação dos serviços públicos para a satisfação do interesse público, necessário se faz uma breve análise da sistemática das receitas públicas, despesas públicas e orçamento, o que convencionamos chamar de tríade da fenomenologia das finanças públicas.

Em síntese, como já verificamos, temos que através da atividade perseguida pelo Estado, a saber, assegurar o bem comum e o interesses público, é necessário o abastecimento dos cofres públicos, a melhor destinação dos recursos obtidos e o gerenciamento e controle de todo este fluxo de entradas e saídas.

Nesta senda, a existência de uma logística financeira emerge como instrumento imprescindível para a organização e gestão dos recursos, “surge daí, a necessidade de arrecadar (receitas públicas) e a necessidade de despender (despesas públicas) e, gerir (orçamento público), que consiste em aplicar legalmente o que foi arrecadado”²¹.

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 33.

²¹ ALVES, Benedito Antônio; GOMES, Sebastião Edilson Rodrigues. **Curso de direito financeiro**. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001. p. 80.

4. RECEITAS PÚBLICAS

Iniciaremos, portanto, pela análise do instituto das receitas públicas, consistente na necessidade da arrecadação de fundos para fazer frente às despesas do Estado, especialmente àquelas mais primordiais para a manutenção da máquina administrativa e, conseqüentemente, da garantia dos interesses públicos.

Preliminarmente, sobre os recursos ao alcance dos governantes para captação de bens e valores, importante citar os ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre os outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências²².

Verifica-se que ao longo da história a composição da receita pública passa por diversas fases, o Estado, através de seus governantes, sempre buscou meios de “encher” seus cofres e garantir a manutenção de sua estrutura.

Contudo, os meios empregados para tal propósito muitas vezes consistiam em uma atuação estatal perniciosa, tal como a realização de extorsões praticadas por um determinado povo em detrimento de outros, consoante assevera Baleeiro.

Neste contexto, interessante citar a evolução histórica da receita pública, até para que possamos compreender como o assunto é abordado atualmente no que se refere à atividade financeira do Estado Democrático Direito.

Com este objetivo, trazemos um breve apanhado histórico formulado pelos professores Benedito Alves e Sebastião Gomes:

²² BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 115.

Os doutrinadores dividem a evolução histórica da receita pública em diversas fases, sendo:

1. Parasitária: nesta fase, devido às constantes lutas entre povos, era regra que o povo vencido trabalhasse para o vencedor. Assim, tal como um parasita, o povo dominante vivia às custas do povo dominado, além do que o Estado usava de meios extorsivos, saques, além do confisco, contra os vencidos.

2. Dominial: desde a Idade Média, o Estado exercia o seu domínio, arrecadando receitas decorrentes da exploração do patrimônio público, ou mediante concessões.

3. Regaliana: os príncipes e reis possuíam algumas regalias ou direitos de explorar determinados serviços ou permitir que um terceiro o fizesse mediante pagamento. São exemplos desse tipo de privilégio, a cobrança de pedágio sobre pontes ou estradas reais; cunhagem de moedas; exploração de minas etc.

4. Tributária: o Estado impõe aos cidadãos, mediante a instituição de uma lei, a obrigatoriedade do pagamento de tributos, a fim de resolver seus problemas de obtenção de receitas, sendo esta sua principal fonte financiadora.

5. Social: nesta fase, o Estado passa a usar a extrafiscalidade tributária, com a finalidade de resolver os problemas sociais, sejam no campo econômico ou político, ao tempo em que, procura limitar através da legislação tributária, ações individuais, como o tabagismo, alcoolismo, selecionando produtos, com o intuito de inibir o vício e diminuir seu alto custo para os cofres estatais, além de exercer o controle da balança comercial e a manutenção das reservas cambiais²³.

Partindo dos conceitos acima verificados, é certo que na atualidade a fase tributária social é a que mais encontra respaldo perante o Estado Democrático de Direito, na medida em que as receitas públicas são prioritariamente compostas através da arrecadação tributária, respeitando-se os termos da lei e principalmente as disposições e princípios estabelecidos pela Constituição Federal.

Aliomar Baleeiro define as receitas públicas de forma bastante sintética, porém com a clareza e perspicácia que lhe são inerentes, como sendo “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem qualquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”²⁴.

²³ ALVES, Benedito Antônio; GOMES, Sebastião Edilson Rodrigues. **Curso de direito financeiro**. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001. p. 57-58.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 116.

Por seu turno, Celso Ribeiro Bastos ensina que “entende-se por receitas públicas os recursos, ou melhor dizendo, o dinheiro que ingressa nos cofres públicos de maneira definitiva com a finalidade de satisfazer as despesas públicas”²⁵.

De acordo com as definições acima veiculadas, temos que as receitas públicas consistem no ingresso de dinheiro aos cofres públicos, sem que haja, em relação a estes valores, indexação direta ao passivo estatal, e que sejam percebidos de maneira definitiva, ou seja, não provisória, para fazer frente às despesas públicas.

Antes de abordarmos a classificação das receitas, é pertinente que se faça uma diferenciação teórica entre receita e ingresso, isto porque nem todo o ingresso de recursos públicos constituem receitas capazes de financiar as despesas públicas.

O critério de diferenciação entre receita e ingresso encontra fundamento na permanência ou não destes valores nos cofres públicos, dado que muitos destes ingressos não traduzem efetivo incremento do patrimônio do Estado, apenas “passam” pelos cofres públicos e posteriormente são restituídos a quem de direito, ou simplesmente representam o recobrimento de valores cedidos ou dados como empréstimo pelo próprio governo²⁶.

Acerca da diferenciação entre mero ingresso de recursos e receita pública, trazemos novamente os ensinamento de Celso Ribeiro Bastos:

Denomina-se de ingresso ou entrada todo e qualquer dinheiro que entra nos cofres públicos, não importando a que título tenha sido. Contudo, não se deve confundir ingresso com receita, isso porque nem todo ingresso pode ser considerado como receita. Não há negar-se que existem ingressos que devem ser devolvidos, é dizer, só permanecem provisoriamente nos cofres públicos. Trata-se, na verdade, de quantias em dinheiro que entram nos cofres públicos somente por um determinado período de tempo. Exemplos de ingresso são: a fiança, a caução e o empréstimo compulsório. É sabido que estas quantias não permanecem definitivamente nos cofres públicos, eis que o seu destino é de retornar para seu proprietário.

²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 74.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 116.

Já as receitas caracterizam-se por serem ingressos definitivos de dinheiro nos cofres públicos. Em outras palavras, trata-se daqueles ingressos que têm como finalidade permanecerem definitivamente nos cofres públicos. As receitas podem advir do poder constrictivo que o Estado exerce sobre o particular através da cobrança de impostos, taxas, contribuições de melhoria ou multas²⁷.

Portanto, pelo que se depreende do quanto exposto, certamente toda receita é ingresso de dinheiro nos cofres públicos, mas nem todo ingresso caracteriza-se como receita pública.

Sobre a classificação das receitas, algumas são as teorias colhidas da doutrina clássica, como os ensinamentos de Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba, entretanto, não obstante sua grandeza, o fazem por mera notícia histórica²⁸.

Por estes motivos acompanhamos as lições de Regis Fernandes de Oliveira e Celso Ribeiro Bastos no que tange à classificação das receitas públicas, com a utilização de critérios de discriminação.

No que se refere à periodicidade ou regularidade, primeiro critério abordado, temos as receitas extraordinárias e as ordinárias:

As primeiras decorrem da iminência ou do caso de guerra externa que motive o Estado a exigir “impostos extraordinários”, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (inciso II do art. 154 da CF). Ocorre o ingresso excepcional de dinheiro para atendimento de situação de absoluta anormalidade no plano institucional.

As ordinárias são as receitas havidas com regularidade, isto é, aquelas recebidas no desenvolvimento normal da atividade estatal²⁹.

As receitas extraordinárias são temporárias, pois decorrentes da atividade de cobrança e arrecadação de impostos que de igual forma encontram limites temporais, enquanto que as receitas ordinárias assumem caráter de definitividade, ou

²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 76-77.

²⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 236.

²⁹ *Ibidem*, p. 238.

seja, são permanentes e servem como recursos regulares para a manutenção do Estado³⁰.

Sob o ângulo da origem da receita, podem ser elas originárias ou derivadas, estas provêm do patrimônio particular, enquanto aquelas do próprio patrimônio estatal.

A receita originária, também denominada receita patrimonial, tem como fonte a exploração, pelo próprio Estado, de seus respectivos bens e direitos, portanto de bens públicos, que, feita sob a sistemática do direito privado, é desprovida de caráter tributário³¹.

Aliomar Baleeiro, acerca das receitas originárias, deixou os seguintes ensinamentos:

[...] compreende as rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora à semelhança de particulares, sem exercer os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou à utilização dos serviços que os justificam, embora, não raro, os institua em monopólios. A essas receitas originárias corresponderia a noção de “preços” mais adiante exposta. Nelas, poderiam ser incluídas as receitas decorrentes da prescrição em favor do Estado, bens vacantes, heranças jacentes etc³².

As receitas originárias podem ser divididas em três modalidades distintas, a saber, do patrimônio mobiliário, do imobiliário e do empresarial.

A exploração do patrimônio mobiliário realiza-se com percepção de valores pelo Estado relativos à administração de títulos representativos de crédito, bem como de ações de empresas³³.

³⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 78.

³¹ *Ibidem*, p. 79.

³² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 117.

³³ BASTOS, *op. cit.*, p. 83.

Segundo Celso Ribeiro Bastos, embora não seja de grande vulto, “esses valores mobiliários acabam por render frutos que podem assumir a forma de juros ou dividendos, e o Estado a eles faz jus[...]”³⁴.

Já a exploração do patrimônio imobiliário, seja ele rural ou urbano, se dá pela utilização de imóveis pelo próprio Estado para a prestação de serviços públicos ou utilização pelos cidadãos, como parques e museus³⁵.

Por fim, no que se refere à exploração do patrimônio empresarial para obtenção de recursos, esta ocorre pelo desenvolvimento de atividade de administração e gestão, com fins lucrativos, de pessoas jurídicas pelo Estado.

Neste ponto, interessante salientar que o Estado pode lançar mão do monopólio para a exploração de determinadas atividades empresariais, que tem como objetivo a obtenção de receitas, através da fixação de preços, ou simplesmente para que haja a melhor satisfação das necessidades coletivas, ao seu critério³⁶.

Note-se que a exploração de empresas por parte do Estado muitas vezes não tem como objetivo a obtenção de lucros, mas sim para cumprir com tarefas estratégicas para a economia ou mesmo prestigiar atividades industriais ou comerciais de utilidade pública, para evitar o monopólio privado, por exemplo.

As receitas derivadas, ou obrigatórias segundo Baleeiro, ao contrário das originárias, pressupõem a compulsoriedade, na medida em que se consubstanciam na atividade de arrecadação de fundos por meio da cobrança de tributos.

Sobre as receitas derivadas, Regis Fernandes de Oliveira afirma:

A receita derivada provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular. É o tributo. Divide-se ele em imposto, taxa e contribuição de melhoria, podendo, ainda, o Estado cobrar as denominadas

³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 84

³⁵ *Ibidem*, p. 85.

³⁶ *Ibidem*, p. 86.

contribuições parafiscais, hoje denominadas sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (ver o art. 149 da CF).

Incluem-se como receita derivada a cobrança das sanções e também o perdimento decorrente de contrabando, apreensão de armas dos criminosos etc.³⁷.

Ricardo Lobo Torres entende que as receitas “derivadas são as provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos parafiscais e pelas multas”³⁸.

São as receitas derivadas a maior fonte de receitas públicas do Estado, pois através da tributação, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, que as maiores quantias em dinheiro ingressam nos cofres públicos e assim podem ser destinados ao custeio das despesas públicas.

Existem ainda aqueles que defendem a tese de uma terceira classificação das receitas quanto à sua origem, a saber, as denominadas receitas transferidas. É o caso do professor Regis Fernandes de Oliveira:

Há receitas que denominamos de transferidas, porque, embora provindas do patrimônio particular (a título de tributos), não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-las. De acordo com os arts. 157 a 162 da CF, a competência para instituição do tributo pode ser, por exemplo, da União, só que não se destina a ela o produto da arrecadação: tem de transferi-lo seja os Estados, seja os Municípios ou ao Distrito Federal. Assim, o dinheiro ingressa nos cofres públicos de Estados e Municípios não em virtude de seu poder constitutivo sobre o particular nem por exploração de seus próprios bens, mas recebem o dinheiro em decorrência do exercício da competência de outra entidade política que, por disposição constitucional, o transfere aos cofres de Estados e Municípios³⁹.

Há ainda a classificação legal ou orçamentária das receitas públicas, conforme se depreende da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, com a divisão em duas categorias econômicas, a saber, as receitas correntes e as receitas de capital.

³⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 238.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 186.

³⁹ OLIVEIRA, op. cit., p. 239.

José de Ribamar Caldas Furtado, ao se debruçar sobre a classificação trazida pela legislação acima referenciada, nos traz os seguintes apontamentos:

Inegavelmente, a Lei nº 4.320/64 faz uma correlação entre as receitas correntes e as despesas correntes. Esses dois conceitos têm conotação econômica e estão contemplados pelas denominadas operações correntes, que são aquelas relacionadas à manutenção dos serviços públicos já oferecidos à coletividade.

Nesse passo, pode-se dizer que as receitas correntes são aquelas vocacionadas a fazer face às despesas correntes. Essa correlação pode ser percebida diretamente, como ocorre com as transferências correntes, ou indiretamente, quando se constata que as receitas correntes são, via de regra, receitas ordinárias e efetivas, aptas a garantir o funcionamento da máquina pública. Somente o que sobra das receitas correntes em relação às despesas correntes, pode ser direcionado às despesas de capital⁴⁰.

Ainda sobre o conceito de receitas correntes, à luz da Lei n.º 4.320/64, Celso Ribeiro Bastos afirma:

Entende-se por receitas correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes⁴¹.

No que tange às receitas de capital, de igual modo trazemos as notáveis lições de José de Ribamar Caldas Furtado e de Celso Ribeiro Bastos, nessa ordem:

Tal como acontece entre as receitas correntes e as despesas correntes, a Lei nº 4.320/64 também faz uma correlação entre receitas de capital e as despesas de capital. Esses dois conceitos têm uma conotação econômica e estão contemplados pelas denominadas operações de capital, que são aquelas relacionadas à implantação ou expansão de serviços públicos já oferecidos à coletividade (provocam aumento do patrimônio público).

Com esse raciocínio, pode-se dizer que as receitas de capital são aquelas que têm aptidão para financiar as despesas de capital. Essa correlação pode ser percebida diretamente, como ocorre com as transferências de capital, ou indiretamente, quando se constata que as receitas de capital são, via de regra, receitas extraordinárias e por

⁴⁰ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 251.

⁴¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 79.

mutações patrimoniais, comprometidas com a realização de despesas de capital (CF, art. 167, III, e LRF, art. 44)⁴².

[...] as receitas de capital são provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente⁴³.

Em assim sendo, nos termos da classificação legal, temos que as receitas correntes são aquelas destinadas ao fluxo ordinário das despesas necessárias para a continuidade da prestação dos serviços públicos, enquanto que as receitas de capital são aquelas que efetivamente incrementam o patrimônio público, podendo ser direcionadas para a melhoria ou inauguração de serviços públicos.

Pelo exposto, quanto à sua classificação, as receitas podem ser ordinárias ou extraordinárias, sob o critério da periodicidade, originárias, derivadas ou transferidas, em relação à sua origem, e correntes ou de capital, sob o ângulo da Lei n.º 4.320/64.

Portanto, as receitas públicas são evidentemente imprescindíveis para o atendimento das necessidades públicas, somente através da captação de recursos é que o Estado pode cumprir com seus fins e garantir que os serviços e obras públicas possam ser realizadas em prol da coletividade.

⁴² FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 253.

⁴³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 79.

5. DESPESAS PÚBLICAS

Passaremos agora a analisar as despesas públicas, que ao contrário das receitas públicas, por óbvio, significa não o ingresso de dinheiro nos cofres públicos, mas sim o dispêndio de recursos públicos para suprir as necessidades coletivas.

Segundo o professor Aliomar Baleeiro, precursor de uma das mais refinadas teorias sobre a atividade financeira do Estado, existem dois conceitos para a locução “despesa pública”:

Em primeiro lugar, designa o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Assim, nesse sentido, a despesa é parte do orçamento, ou seja, aquela em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com várias atribuições e funções governamentais. Forma, por outras palavras, o complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio dos diferentes setores da administração.

Uma despesa pública é também, noutro conceito, a aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para a execução de fim a cargo do governo. Envolve, em regra geral, fins de serviço público, regulados pelo Direito Administrativo e, quase sempre, realizados segundo a técnica da Ciência da Administração⁴⁴.

Verifica-se, portanto, que despesas públicas são os gastos do Estado enquanto prestador de serviços públicos, observados os preceitos legais que autorizam esse desembolso de recursos.

Ricardo Lobo Torres, de igual maneira, traz importante definição conceitual de despesas públicas:

A despesa pública é a soma dos gastos realizados pelo Estado para a realização de obras e para a prestação de serviços públicos.

Duas são as características principais da despesa pública: os gastos envolvem sempre dinheiro; as obras e serviços públicos devem ser realizados para o funcionamento da Administração Pública e para a consecução do objetivos do Estado⁴⁵.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 65.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 194.

Conforme ensina Regis Fernandes de Oliveira, diferentemente do que ocorre na atual sistemática praticada no Estado Democrático de Direito, em tempos mais remotos não se fazia necessária a arrecadação de receitas pelo Estado, na medida em que eram satisfeitas suas necessidades por meio de requisição de serviços ou bens:

Se houvesse a necessidade de abrir uma estrada, determinava-se aos aldeões ou escravos que abrissem (requisição de serviço), e, se precisasse de alimentação para a corte, determinava-se a entrada da colheita ou de animais (requisição de bens). Assim, satisfazia suas necessidades não se preocupando com os interesses individuais dos súditos⁴⁶.

À medida em que os direitos fundamentais foram sendo garantidos a todos os cidadãos, e estes foram tomando consciência de suas liberdades pessoais, não restou alternativa aos governantes senão valer-se da arrecadação de recursos nos estritos termos e limites constitucionais⁴⁷.

Mas, antes de haver um consenso social neste sentido, “passou-se por fase intermediária, em que os agentes públicos eram diretamente remunerados pelos usuários”, tal como ainda ocorre na atualidade no que tange aos emolumentos de cartórios extrajudiciais⁴⁸.

Não há como deixar de registrar que a despesa pública está intimamente relacionada à receita pública, quanto mais se levarmos em consideração que a Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo disposições garantidoras do equilíbrio entre o que se arrecada e o que se gasta na administração pública.

É o que afirma Ricardo Lobo Torres:

A despesa e a receita são as duas faces da mesma moeda, as duas vertentes do mesmo orçamento. Implicam-se mutuamente e devem se equilibrar.

⁴⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 427.

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ Ibidem, p. 427-428.

A partir da década de 30 predominou a ideologia keynesiana, que admitia os orçamentos deficitários e o excesso da despesa pública, ao fito de garantir o pleno emprego e a estabilidade econômica. Essa política foi ultrapassada na década de 80 pelo discurso do liberalismo social, que sinalizou no sentido da contenção dos gastos públicos e dos privilégios e do aumento das receitas, para o equilíbrio financeiro do Estado. A CF 88 traz no capítulo do orçamento inúmeros dispositivos no sentido da transparência e do controle da despesa pública [...] ⁴⁹.

Para que o equilíbrio orçamentário seja uma realidade, impõe-se não somente a diminuição das despesas públicas, mas também a contenção das renúncias de receita, tais como isenções fiscais e redução de alíquotas de impostos ⁵⁰.

Neste mesmo sentido, Celso Ribeiro Bastos lembra, com a argúcia que lhe é peculiar, que uma “característica importante da despesa pública é que há de ser sempre antecedida de previsão orçamentária, que fará a fixação da despesa” ⁵¹.

Bastos também faz referência ao artigo 167, II, da Constituição Federal, que proíbe a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Do mesmo modo, imprescindível que a despesa tenha como finalidade a satisfação de interesses públicos, sob pena de seu desvirtuamento, ocasionando a dilapidação do patrimônio público.

Neste sentido, ensina Celso Ribeiro Bastos:

[...] a despesa há de ser sempre um dispêndio visando a uma finalidade de interesse público. É certo que entram muitas variáveis na determinação pelo Estado de quais fins devem ser perseguidos e, conseqüentemente, custeados pelas despesas públicas. De qualquer forma – embora não se negue que haja sempre uma decisão política de gastar, que é expressa, sobretudo na legislação orçamentária –, uma vez editada esta, o administrador há de ater-se estritamente às autorizações constantes da lei. Os procedimentos que possam implicar desvios dessas finalidades são sempre passíveis de

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 194.

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 53.

repressão, graduada conforme a gravidade do próprio desvio, que pode ir desde os meros desperdícios até a má gestão dos dinheiros públicos⁵².

A par e passo, a respeito da finalidade a ser alcançada pelas despesas públicas, Aliomar Baleeiro traça um paralelo com os denominados “dispêndios em natureza”, conforme segue:

Toda despesa pública pressupõe, como elemento essencial, emprego de dinheiro para objetivos públicos. Em consequência, se o objetivo público é alcançado sem essa aplicação de dinheiro, não há despesa pública, mas outro processo financeiro e administrativo. Admitem alguns, no entanto, que o Estado possa “despender em natureza”, quando requisita coisas e serviços, ou quando paga certos encargos por meio de vantagens materiais, como o direito de habitar em edifícios públicos, palácios, e de utilizar veículos oficiais, franquias telegráficas ou postais e outras utilidades. Mas essas parcelas representam ínfima percentagem em comparação com as despesas em dinheiro⁵³.

Assim sendo, temos que despesas públicas são aquelas destinadas à realização de obras ou prestação de serviços públicos, vale dizer, somente é despesa pública quando a finalidade de sua aplicação seja voltada para os interesses e objetivos públicos.

Não podemos deixar de destacar o critério político da decisão de como empregar os recursos públicos, com esse propósito trazemos alguns apontamentos dos professores Aliomar Baleeiro e Regis Fernandes de Oliveira.

Segundo Aliomar Baleeiro, qualquer que seja o contexto de tempo e lugar, a escolha dos objetivos da despesa pública, invariavelmente, “envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas ideias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrechoque dos grupos detentores do poder”⁵⁴.

Contudo, “isso põe em contraste o aspecto político e o aspecto técnico da despesa pública. A despesa pública deve ser encarada sob esse duplo aspecto”⁵⁵.

⁵² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 53-54.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 66.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 70.

⁵⁵ *Ibidem*.

A luz do primeiro, o político, delibera-se o que deve ser objeto da despesa pública, isto é, que as necessidades humanas de caráter coletivo devem ser satisfeitas pelo processo do serviço público. Assentada a deliberação nesse ponto preliminar, cumpre investigar o aspecto técnico: como obter o máximo de eficiência e de conveniência social com o mínimo de sacrifício pecuniário correspondente. Ou como desse sacrifício se poderá esperar o maior rendimento de proveitos para a comunidade politicamente organizada. É a tarefa dos técnicos⁵⁶.

Tirante a hipótese de concessão, é incumbência dos órgãos políticos eleger “quais as necessidades dum grupo social a serem satisfeitas por meio do serviço público, e, portanto, pelo processo da despesa pública”⁵⁷.

Sob esta perspectiva, Regis Fernandes de Oliveira afirma que:

[...] o administrador elabora um plano de ação, descreve-o no orçamento, aponta os meios disponíveis para seu atendimento e efetua o gasto. A decisão política já vem inserta no documento solene de previsão de despesas. Dependendo das convicções políticas, religiosas, sociais, ideológicas, o governo elabora seu plano de gastos. Daí a variação que pode existir de governo para governo, inclusive diante das necessidades emergentes. As opções podem variar: hospital, maternidade, posto de puericultura, escolas, rodovias, aquisição de veículos, contratação de pessoal etc. Uma vez estabelecidas as prioridades, mediante autorização legislativa (aprovação da lei orçamentária ou de créditos especiais e complementares) opera-se a despesa (saída de dinheiro) pelas formas estabelecidas em lei [...]⁵⁸.

Isto posto, não há como separar a vontade política do critério técnico para o emprego das receitas públicas no dispêndio de recursos, isto porque, apesar de inúmeras as possibilidades, as despesas públicas devem obedecer às diretrizes pré-estabelecidas na legislação orçamentária, bem como a vinculação constitucionalmente imposta aos entes de gestão.

Neste quadro, é absolutamente relevante fixar que existem disposições constitucionais expressas no que se refere às despesas públicas, disposições estas

⁵⁶ BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 70.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 428.

que não abrem margem de escolha por parte do administrador público, eis que são imposições peremptórias e devem ser observadas.

A despesa é constitucionalmente vinculada especialmente quando se trata de recursos destinados à saúde e à educação. É o caso, por exemplo, do artigo 212, caput, da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino⁵⁹.

No que tange à vinculação das despesas, ensina Regis Fernandes de Oliveira:

A despesa é vinculada em relação ao ensino e também no tocante à saúde. Deve o administrador efetuar o pagamento das despesas legais, tais como os servidores públicos, bem como o serviço da dívida que não pode ser contingenciado. De outro lado, deve efetuar previsão orçamentária do pagamento dos serviços públicos e consumá-lo. Logo, pouco resta ao Poder Público como eleição de despesa, tirante obras e serviços e compras que deva realizar. O Poder Público elege, então, politicamente, quais os rumos a dar à economia. Sofre, todavia, algumas restrições. Todas as despesas têm de estar devidamente autorizadas pelo Congresso Nacional, quando da aprovação da lei orçamentária (arts. 165, §§ 5.º, 6.º e 9.º, 167 e 169, todos da CF). Os dispositivos mencionados estão em consonância com os incisos V a IX do art. 52 da CF⁶⁰.

Feitas estas considerações, passaremos agora a analisar a classificação das despesas públicas.

Importante destacar, porque oportuno, que “as classificações não são ‘certas ou erradas’, elas são úteis ou inúteis, na medida em que logram transmitir claramente o pensamento ou facilitar o entendimento do objeto de classificação”⁶¹.

⁵⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 27 jun. 2018.

⁶⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 428.

⁶¹ *Ibidem*, p. 429.

Desse modo, as despesas públicas podem ser ordinárias ou extraordinárias, sob o critério da periodicidade, correntes ou de capital, de acordo com as disposições da Lei n.º 4.320/64, e, ainda, no que se refere ao critério da competência, podem ser elas federais, estaduais ou municipais.

As despesas ordinárias, segundo Celso Ribeiro Bastos, “são voltadas a suprir as necessidades públicas denominadas permanentes, ou seja, que estejam previstas e especificadas na lei orçamentária”⁶².

Por sua vez, as despesas extraordinárias “dizem respeito às despesas não previstas na lei de orçamento que surgem em virtude de situações urgentes e imprevisíveis, tais como, estado de calamidade pública ou guerra”⁶³.

Segundo Regis Fernandes de Oliveira, a classificação das despesas em ordinárias e extraordinárias são importantes “por servir ao agente público como fundamento para eleição dos recursos que devem ser direcionados para tais despesas”⁶⁴.

Sob o prisma da Lei n.º 4.320/64, extraímos duas categorias econômicas, a saber, as despesas correntes e as de capital. As primeiras subdividem-se em despesas de custeio e transferência de correntes, enquanto que as de capital subdividem-se em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Para melhor compreensão das despesas legais (Lei n.º 4.320/64), trazemos importantes lições de Ricardo Lobo Torres, inicialmente sobre as despesas correntes:

As despesas correntes, por seu turno, se dividem em despesas de custeio e transferências correntes. As despesas de custeio compreendem as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis (art. 12, §1º), nelas se

⁶² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 62.

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 430.

incluindo as despesas de pessoal, de material, de consumo, de serviço de terceiros etc. Classificam-se como transferências correntes as dotações para despesas às quais não corresponde contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado (art. 12, §2º), nelas se incluindo as subvenções sociais e econômicas, as despesas com inativos, as pensões, as transferências intergovernamentais e os juros da dívida contratada⁶⁵.

Portanto, as despesas correntes se destinam à conservação do patrimônio público, daí porque consideradas despesas operacionais, já que se ocupam da manutenção dos serviços públicos já existentes.

Quanto às despesas de capital, afirma Ricardo Lobo Torres:

As despesas de capital se classificam em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Investimentos são as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis a elas destinados (art. 12, §4º). Classificam-se como inversões financeiras as dotações destinadas à aquisição de imóveis ou de bens de capital já em utilização ou à aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie (art. 12, §5º). São transferências de capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devem realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública⁶⁶.

Em vista disso, depreende-se que as despesas de capital provocam aumento do patrimônio público, são orientadas para a implementação ou amplificação de serviços públicos, podendo ser realizadas diretamente pelo ente detentor da receita ou indiretamente mediante transferência de recursos⁶⁷.

Por fim, no que tange à classificação das despesas públicas, temos o critério da competência, que distingue as despesas mediante a verificação de qual ente da federação é responsável pela realização dos respectivos fins e serviços

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 195.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 195-196.

⁶⁷ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 160.

públicos, nos termos definidos pela Constituição da República, podendo ser despesas federais, estaduais e municipais.

A classificação das despesas conforme a competência é extraída, precipuamente, do próprio texto constitucional, que atribui a cada um dos entes da federação responsabilidades de atuação por meio de serviços públicos.

Em assim sendo, serão despesas públicas federais aquelas que decorram do rol de competência instituída, especialmente, no artigo 21 da Constituição Federal, tal como os gastos para o asseguramento da defesa nacional (CF, art. 21, III) e para a manutenção do serviço postal e o correio aéreo nacional (CF, art. 21, X).

São despesas públicas estaduais a aplicação de recursos públicos para a prestação de serviços ou realização de obras cujo interesse seja predominantemente do estado, desde que a competência para tanto não lhe seja vedada pela Constituição Federal (CF, art. 25, §1º).

Aos municípios são carreadas as competências de interesse local, de modo que o dispêndio de recursos para a satisfação desses interesses caracterizar-se-ão como despesas públicas municipais, nos termos da Constituição Federal e das leis orçamentárias.

Feitas estas considerações, importante se faz um breve exame sobre o processamento ou a realização da despesa pública, que se dá por meio de três estágios distintos, a saber, o empenho, a liquidação e o pagamento.

Conforme afirma o professor José de Ribamar Caldas Furtado, “esse procedimento, que deve ser trilhado na execução da despesa pública, vigora no país desde 1922, com a publicação do Regulamento de Contabilidade Pública”⁶⁸, aprovado pelo então Decreto Executivo Federal n.º 15.783/22, já revogado.

⁶⁸ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 188.

Atualmente o procedimento de realização da despesa pública é disciplinado pela Lei n.º 4.320/64, que estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A primeira fase de processamento da despesa pública é o empenho da despesa, deriva do comando legal contido no artigo 60 da Lei. n.º 4.320/64, que dispõe acerca da necessidade de que toda realização de despesa se subordina a prévio empenho.

A respeito do empenho da despesa pública, ensina Ricardo Lobo Torres:

Empenho da despesa é o ato pelo qual se reserva, do total da dotação orçamentária, a quantia necessárias ao pagamento. Permite à Administração realizar ulteriormente o pagamento e garante ao credor a existência da verba necessária ao fornecimento ou ao cumprimento de responsabilidades contratuais. A lei torna necessária a expedição de nota de empenho para cada despesa, salvo quando há empenho global (por exemplo, nas despesas de pessoal). É vedada a realização de despesa sem prévio empenho, o que significa que o empenho antecede a compra e a prestação do serviço⁶⁹.

O empenho, segundo Celso Ribeiro Bastos, “é manifesto ato financeiro, sem cuja prática não se ultimar validamente a despesa”⁷⁰, é, portanto, ato administrativo plenamente vinculado e indispensável para o fluxo de realização da despesa.

José Afonso da Silva, com toda propriedade que lhe é intrínseca, nos traz importante lição sobre o empenho da despesa pública:

Consiste na reserva de recursos na dotação inicial ou no saldo existente para garantir a fornecedores, executores de obras ou prestadores de serviços pelo fornecimento de materiais, execução de obras ou prestação de serviços. Segundo a Lei n. 4.320/64, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado (União, Estados ou Municípios) obrigação de

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 197.

⁷⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 67.

pagamento, pendente, ou não, de implemento de condição (art. 58). Materializa-se pela emissão de um documento denominado nota de empenho, que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria⁷¹.

De acordo com Sudá de Andrade, o empenho serve para controlar o emprego das dotações orçamentárias, de modo que a administração pública possa tomar conhecimento, regularmente, dos valores comprometidos pela despesa⁷².

O professor José de Ribamar Caldas Furtado, por seu turno, afirma que “o empenho instrumentaliza o controle efetuado pelo ente estatal com vistas ao pagamento posterior do débito, assegurando a existência de verba necessária ao cumprimento das responsabilidades assumidas”⁷³.

A segunda fase da realização da despesa pública consiste na sua liquidação, nos termos do art. 62 da Lei n.º 4.320/64.

Novamente nos valem das lições de Ricardo Lobo Torres, que assim conceitua a liquidação da despesa:

Liquidação da despesa é o estágio seguinte. A Administração verifica o direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos comprobatórios dos respectivos títulos. Examina se houve a entrega dos bens adquiridos ou a realização da obra, a ver da sua adequação aos termos da licitação prévia. Calcula a importância exata a pagar e identifica o credor. Durante a liquidação torna-se indispensável, portanto, o confronto entre o contrato, a nota de empenho e os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço⁷⁴.

A fase da liquidação, que antecede o pagamento, consubstancia-se no momento em que a administração pública verifica a regularidade da referida despesa,

⁷¹ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: RT, 1973. p. 337-338 apud BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e tributário. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 67.

⁷² ANDRADE, Sudá de. **Apontamento de ciência das finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Konfino. p. 225 apud BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e tributário. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 68.

⁷³ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 189.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 198.

ou seja, se houve o efetivo cumprimento do quanto acordado para que se possa realizar o pagamento pela aquisição de bens ou realização de serviços.

Nos termos do §1º, do artigo 63, da Lei n.º 4.320/64, a liquidação tem por finalidade a apuração da origem e objeto do que se deve pagar, da importância exata a pagar e, finalmente, a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Segundo José de Ribamar Caldas Furtado, “a liquidação da despesa é o ato emanado da autoridade competente que torna líquido, certo e exigível o direito do fornecedor de bens ou prestador de serviços contra a Fazenda Pública”⁷⁵.

Outrossim, é no momento da liquidação que se faz o registro contábil do fato gerador da despesa, segundo o regime de competência, nos termos do inciso II, do artigo 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000⁷⁶.

Por fim, somente após o regular empenho e liquidação da despesa é que chegamos à fase final da realização da despesa pública, a saber, o pagamento.

Sobre a última fase do processamento da despesa pública, afirma Ricardo Lobo Torres:

Pagamento é o momento final da realização da despesa pública. Efetuam-no as tesourarias ou os estabelecimentos bancários autorizados. Mas precede-o a ordem de pagamento, que é o despacho proferido pelo ordenador da despesa – a autoridade indicada na legislação federal, estadual ou municipal para a prática do ato⁷⁷.

José de Ribamar Caldas Furtado afirma que o pagamento “é o ato pelo qual o Estado recebe a quitação de sua obrigação mediante a entrega do numerário correspondente”⁷⁸.

⁷⁵ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 193.

⁷⁶ Ibidem.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 198.

⁷⁸ FURTADO, op. cit., p. 193.

Isto posto, após o empenho e a regular liquidação da despesa se dará seu pagamento, momento em que o ente público efetivamente realiza o desembolso dos valores em favor de quem de direito, extinguindo-se a obrigação então assumida, com a diminuição do patrimônio do Estado em favor dos interesses coletivos.

Vale lembrar que a despesa pública “empenhada mas não paga até o término do exercício financeiro se transforma em restos a pagar, devendo o pagamento se fazer no ano seguinte”⁷⁹, desde que efetivamente realizadas.

Portanto, pudemos verificar que as despesas públicas consistem na efetiva utilização e direcionamento do dinheiro arrecadado pelo Estado, através da prestação de serviços e obras públicas, nos exatos termos da Constituição Federal e legislação infraconstitucional.

Feitas estas considerações, a seguir abordaremos o orçamento público, terceiro elemento de grande importância para o entendimento da atividade financeira do Estado.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 198.

6. ORÇAMENTO PÚBLICO

Inauguramos nossa breve análise sobre orçamento público trazendo os ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

Os orçamentos documentam expressivamente a vida financeira de um país ou de uma circunscrição política em determinado período, geralmente um ano, porque contêm o cálculo das receitas e despesas autorizadas para o funcionamento dos serviços públicos ou para outros fins projetados pelos governos. A sua importância, sob vários pontos de vista, é imensa, como a própria evolução das ideias orçamentárias o testifica.

Nos Estados democráticos, o orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei⁸⁰.

Verifica-se, portanto, que o orçamento público é instrumento de grande relevância jurídica, econômica e política, na medida em que se destina a controlar a arrecadação (receitas públicas), bem como o dispêndio de recursos pelo Estado (despesas públicas), objetivando atingir seus fins, a saber, o bem comum.

Celso Ribeiro Bastos, com muita propriedade, afirma que o orçamento é uma manifestação da democracia, eis que os cidadãos exercem o direito, “por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas e permitidas as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária”⁸¹.

Vale dizer, o orçamento não deixa de ser um instrumento de garantia dos direitos dos administrados, haja vista que a diminuição do patrimônio público, efetivada pelas despesas, somente se dará nos exatos limites de lei precedente, e isto vale também para a sistemática de arrecadação de recursos, especialmente no que se refere às exações tributárias.

⁸⁰ BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 387.

⁸¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 127-128.

O orçamento compreende quatro aspectos primordiais, “tem seu aspecto político, porque revela desígnios sociais e regionais, na destinação das verbas; econômico, porque manifesta a atualidade econômica; técnico, como o cálculo de receitas e despesas; e jurídico, pelo atendimento às normas constitucionais e legais”⁸².

Nesta toada, convém trazer as afirmações de Aliomar Baleeiro sobre cada um dos aspectos do orçamento:

- a) o jurídico, isto é, a natureza do ato orçamentário à luz do direito e, especialmente, das instituições constitucionais do país, inclusive as consequências daí decorrentes para os direitos e obrigações dos agentes públicos e dos governados;
- b) o político, pelo qual o orçamento revela com transparência em proveito de que grupos sociais e regiões ou para solução de que problemas e necessidades funcionará precipuamente a aparelhagem de serviços públicos. Por exemplo, se o custeio respectivo será suportado com mais sacrifício por esses mesmos grupos sociais ou por outros; enfim, a maior ou menor liberdade de ação do Poder Executivo na determinação de todos esses fatos do ponto de vista de regiões, classes, partidos, interesse e aspirações etc.;
- c) o econômico, através do qual se apreciarão, sobretudo os efeitos recíprocos da política fiscal e da conjuntura econômica, assim como as possibilidades de utilizá-los o governo no intuito deliberado de modificar as tendências da conjuntura ou estrutura;
- d) o técnico, finalmente, que envolve o estabelecimento das regras práticas para realização dos fins indicados nos itens anteriores e para classificação clara, metódica e racional de receitas e despesas, processos estatísticos para cálculo tão aproximado quanto possível duma e doutros, apresentação gráfica e contábil do documento orçamentário etc.⁸³.

Ricardo Lobo Torres⁸⁴ e Celso Ribeiro Bastos⁸⁵, sob uma perspectiva mais moderna e sistemática do orçamento, acerca das funções ou elementos essenciais do orçamento, respectivamente, apenas fazem referência aos aspectos político e econômico.

⁸² OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 568.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 387-388.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 178-179.

⁸⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 130-132.

Por seu turno, José de Ribamar Caldas Furtado, além dos aspectos político e econômico, defende ainda uma outra função do orçamento, a saber, sua função reguladora, que “faz a ponte entre os tributos pagos pelos cidadãos e as contraprestações oferecidas pelo Estado. Exercendo essa função, o orçamento deve ser agente de justiça distributiva, financiando serviços públicos para os mais carentes à conta de recursos pagos pelos mais abastados”⁸⁶.

Nos termos do artigo 165, da Constituição Federal, há a previsão de três planejamentos orçamentários ou leis orçamentárias, todas de iniciativa do Poder Executivo, são elas: a) o plano plurianual – PPA, b) a lei de diretrizes orçamentárias – LDO e c) a lei do orçamento anual – LOA.

Valoroso mencionar que referidas leis orçamentárias visam precipuamente o planejamento orçamentário, para que o Estado efetivamente possa atuar em sua própria manutenção e, principalmente, em oferecer condições de dignidade aos governados através dos serviços e obras públicas.

Não é o objetivo deste trabalho analisar exaustivamente cada uma dessas legislações, mas sim levar uma compreensão sistemática das normas constitucionais de planejamento ao leitor.

Conforme ensina Celso Ribeiro Bastos, “o plano plurianual tem por objeto as despesas de capital para aqueles programas de duração continuada, é dizer, que extravasem o orçamento anual em que foram iniciadas”⁸⁷.

Segundo o §1º do artigo 165 da Constituição Federal, “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”⁸⁸.

⁸⁶ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 48.

⁸⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 133.

⁸⁸ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 09 jul. 2018.

Desse modo, trata-se de “planejamento conjuntural para a promoção do desenvolvimento econômico, do equilíbrio entre as diversas regiões do País e da estabilidade econômica”⁸⁹.

Acerca do plano plurianual, ensina Ricardo Lobo Torres:

O plano plurianual é lei formal, dependendo do orçamento anual para que possa ter eficácia quanto à realização das despesas. Constitui mera programação ou orientação, que deve ser respeitada pelo Executivo na execução dos orçamentos anuais, mas que não vincula o legislativo na feitura das leis orçamentárias. Nada obstante, o orçamento fiscal e o orçamento de investimento das empresas estatais devem se compatibilizar com o plano plurianual (art. 165, §7º), e nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão (art. 167, §1º)⁹⁰.

Portanto, é resguardado ao plano plurianual a definição e planejamento das atividades de governo de caráter continuado, traçando diretrizes e objetivos que devem ser observados pela administração pública, nos termos da Constituição.

Por sua vez, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, foi introduzida no sistema normativo brasileiro pelo constituinte de 1988, inspirado pelas Constituições da República da Alemanha e da França⁹¹.

Assim como no caso do plano plurianual, a Constituição Federal traz em seu bojo, especificamente no §2º do artigo 165, uma previsão bastante didática acerca da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Vejamos:

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento⁹².

⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 172.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 173.

⁹¹ *Ibidem*, p. 174.

⁹² BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 09 jul. 2018.

Tal e qual a lei orçamentária anual, a lei de diretrizes orçamentárias tem natureza eminentemente formal, cuja periodicidade é anual, e tem como objeto a indicação e orientação para a elaboração do próprio orçamento, devendo ser produzida no primeiro semestre de cada ano, nos termos do artigo 35, II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Sobre o objetivo da Lei de Diretrizes Orçamentárias, é oportuno e necessário que se traga o entendimento extraído por ocasião do julgamento da ADIn 612, de relatoria do Ministro Celso de Mello:

[...] tem por objeto (a LDO) orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre as alterações na legislação tributária, além de estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A ordinária vinculação da Lei de Diretrizes Orçamentárias a um exercício financeiro determinado define-lhe a natureza essencialmente transitória, atribuindo-lhe, em consequência, eficácia temporal limitada. Esse ato legislativo – não obstante a provisoriedade de sua vigência – constitui um dos mais importantes instrumentos normativos do novo sistema orçamentário brasileiro [...]⁹³.

Portanto, a Lei de Diretrizes é um importante instrumento jurídico à disposição do planejamento das receitas e despesas públicas, trata-se basicamente de uma norma de organização prévia, fundada “em considerações econômicas e sociais, para ulterior elaboração da proposta orçamentária do Executivo, do Legislativo (arts. 51, IV e 52, XIII), do Judiciário (art. 99, §1º) e do Ministério Público (art. 127, §3º)”⁹⁴.

Finalmente, a Lei Orçamentária anual “é aquela que prevê de forma estimativa as receitas da União, assim como autoriza a realização de despesas. A lei orçamentária é anual, isto é, válida para o exercício financeiro que tem a duração de um ano”⁹⁵.

⁹³ Brasil. Supremo Tribunal Federal - STF. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 612-RJ**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília/DF, J. 06 de maio de 1994. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+612%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+612%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b3fz5cb>>. Acesso em: 09 jul. 2018.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 174.

⁹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 133.

A Lei Orçamentária anual deve conter um orçamento fiscal, ou seja, um instrumento em formato de peça provisionando todas as receitas e despesas da União, incluindo-se os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, além de seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta⁹⁶.

Além disso, “deverá conter também um orçamento de investimento daquelas empresas em que a União detenha a maioria do capital votante. E, finalmente, um orçamento da seguridade social, com abrangência de todos os órgãos a ela vinculados”⁹⁷.

Vale lembrar que atualmente não é mais possível que a Lei Orçamentária anual contenha disposições e matérias de naturezas não-financeiras, conhecidas como caudas orçamentárias, na medida em que em tempos passados era utilizada esta sistemática para a aprovação de dispositivos estranhos à previsão de receitas e despesas.

Portanto, a Lei Orçamentária anual consubstancia-se em importante elemento para a gestão financeira das receitas e despesas públicas, é o ato pelo qual todo o fluxo de entradas e saídas é provisionado, garantindo-se o equilíbrio e a transparência da atividade financeira do Estado.

Para que o orçamento cumpra com sua finalidade, especialmente no que se refere ao controle de gastos realizados pelo Executivo, faz-se necessário observar determinadas disposições constitucionais, que constituem vedações em matéria orçamentária.

As vedações constitucionais em matéria orçamentária estão dispostas principalmente no artigo 167 da Constituição Federal de 1988, conforme segue abaixo transcrito:

Art. 167. São vedados:

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 175.

⁹⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 133.

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

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º;

IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

X - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201⁹⁸.

Os objetivos do referido dispositivo constitucional são evitar a adulteração do orçamento, bem como impedir que o Executivo se utilize das receitas públicas sem prévio planejamento ou desacordo com a legislação de regência.

⁹⁸ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 jul. 2018.

As vedações em matéria orçamentária, inexoravelmente, dizem respeito à limitação do comportamento do administrador público, isto porque, para que as contas públicas se mantenham saudáveis é imperioso preservar o equilíbrio e o planejamento.

Nesta esteira, ao analisar o §1º do artigo 167, Regis Fernandes de Oliveira afirma o seguinte:

Impõe-se o planejamento, no mundo atual. Não mais pode o agente dispor sobre as verbas públicas de acordo com a vontade pessoal do governante. Se a planificação impõe alguma obra que demande mais de um ano para sua execução, deve ela estar prevista no plano plurianual ou deve haver autorização legislativa específica, para início da obra. A sanção é o crime de responsabilidade⁹⁹.

Outra importante questão acerca das vedações orçamentárias diz respeito ao princípio da não afetação, consagrando que nenhum imposto pode ter destinação específica, “apenas pode haver vinculação de taxas e contribuições de melhoria, em matéria tributária, além dos empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais que têm destinação específica”¹⁰⁰. As exceções estão elencadas no próprio texto constitucional.

Prosseguindo com a análise do orçamento público, importante se faz tecer sucintas considerações acerca da fiscalização e controle da execução orçamentária, isto porque, no Estado de Direito, é imprescindível que a administração pública observe o princípio da legalidade estrita, surgindo, portanto, a necessidade da função fiscalizadora e de controle no trato dos recursos públicos.

A Constituição Federal trata sobre o tema na seção IX, denominada “Da Fiscalização Contábil, Financeira E Orçamentária”, que é inaugurada pelo artigo 70 que assim dispõe:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e

⁹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 620.

¹⁰⁰ Ibidem.

indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária¹⁰¹.

Conforme se verifica do artigo acima transcrito, a Constituição Federal traz diversos comandos de fiscalização, que para alguns aparentam certa redundância, a saber, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com intuito de amplo controle da atividade financeira do Estado, deixando bastante claro, inclusive, quais pessoas ou entidades estão sujeitas à sistemática de monitoramento.

A fiscalização contábil se dá “através de registros contábeis, dos balanços, da escrituração sintética, da análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros”¹⁰², vale dizer, é metodologia que instrumentaliza o controle eminentemente numérico de todas as entradas e saídas de valores dos cofres públicos.

Por seu turno, a fiscalização financeira “tem por objeto o controle da arrecadação das receitas e da realização das despesas”¹⁰³, é a própria gestão do ingresso e da saída de dinheiro no decorrer da execução orçamentária.

A modalidade de fiscalização orçamentária “é a que exerce sobre a execução do orçamento. Tem por fim precípua, através da contabilidade, das análises e das verificações, mensurar o nível de concretização das previsões constantes da lei anual”¹⁰⁴, ou seja, é a sistemática de controle que visa assegurar o respeito máximo e absoluto da legislação que trata do orçamento.

¹⁰¹ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm>. Acesso em: 19 jul. 2018.

¹⁰² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 202.

¹⁰³ Ibidem.

¹⁰⁴ Ibidem, p. 202-203.

Já a fiscalização operacional, também denominada fiscalização de resultados ou de desempenhos, “diz respeito à obediência aos meios legais de liberação de verbas ou de sua arrecadação. A operacionalidade significa que deve haver rigoroso controle sobre as formas de procedimento da despesa, atendendo-se ao atingimento dos objetivos traçados”¹⁰⁵. Visa, igualmente, “o controle de programas governamentais específicos (ex. Fome Zero, Bolsa Família) sob os aspectos da economicidade e eficiência”¹⁰⁶.

Por fim, no que se refere à fiscalização patrimonial, concerne na verificação e controle, por meio da contabilidade e inspeções, de todos e quaisquer bens móveis e imóveis que compõe o patrimônio do Estado, averiguando-se sua situação de conservação ou modificações eventualmente realizadas¹⁰⁷.

Embora todas estas modalidades de fiscalização pareçam muitas vezes ambíguas, o constituinte quis abarcar e aparelhar com bastante amplitude a sistemática de controle do orçamento, com vistas a manutenção da saúde financeira do Estado.

Conforme prevê o caput do artigo 70, da Constituição Federal, a fiscalização orçamentária dever ser exercida mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder, motivo pelo qual passaremos a analisar sucintamente referidos tipos de controle, o interno e o externo.

O controle interno encontra previsão constitucional especialmente no artigo 74, conforme segue abaixo transcrito:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos

¹⁰⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 678.

¹⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 203.

¹⁰⁷ Ibidem.

e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União¹⁰⁸.

Consoante se verifica do dispositivo constitucional acima veiculado, importante destacar que o controle interno compete aos três poderes da república, a saber, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário.

Para melhor compreensão do sistema de controle interno, transcrevemos abaixo importante lição de Luiz Antonio Queiroz de Aquino Filho:

Na prática, representa a atividade do Executivo, Legislativo e Judiciário em se autocontrolarem e se autofiscalizarem, por meio das suas engrenagens hierárquicas, visando, assim, garantir o cumprimento, no caso ora estudado, dos programas orçamentários, de forma que, por exemplo, a autoridade superior possa corrigir o rumo destoante dado por um dos seus subalternos, até mesmo revendo atos quando necessário, sobretudo no que se refere à aplicação do dinheiro público.

Representa o exercício de controle interno qualquer atividade de verificação sistemática de registro, seja ela efetuada de maneira permanente ou periódica, consubstanciada em documento que se permita verificar se foi atingido o resultado esperado, se existe conformidade com o padrão estabelecido e com o prescrito na legislação e demais normas¹⁰⁹.

Cada um dos poderes deve manter uma sistemática de controle “individual, de acordo com suas características próprias, e, ao mesmo tempo, integrar o sistema

¹⁰⁸ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 jul. 2018.

¹⁰⁹ AQUINO FILHO, Luiz Antonio Queiroz de. Execução orçamentária: controle e fiscalização. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Tratado de direito financeiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2. p. 221.

com o dos outros órgãos, a fim de que haja coordenação e uniformização de comportamentos e providências”¹¹⁰.

Acerca do sistema de controle interno, ensina Hely Lopes Meirelles:

[...] objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho, e a avaliação dos respectivos resultados. É, na sua plenitude, um controle de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência¹¹¹.

Portanto, o controle interno é importante instrumento em benefício da higidez financeira das contas públicas, na medida em que a Constituição Federal garante o controle do orçamento pelos três poderes, desde a fiscalização do cumprimento das leis orçamentárias, passando pela verificação da legalidade na gestão e aplicação dos recursos públicos, até o controle das operações financeiras.

Outrossim, valiosa previsão constitucional encontra-se projetada no §1º do artigo 74, no sentido de que, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade no que se refere à gestão orçamentária e dos recursos públicos, deverá o responsável pelo controle interno do respectivo órgão dar ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Trataremos agora sobre o sistema de controle externo, o qual, segundo o artigo 71, caput, da Constituição Federal, compete ao Congresso Nacional, portanto ao Poder Legislativo, sendo exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Para melhor compreensão da sistemática de controle externo, bem como de todas as competências do Tribunal de Contas, julgamos oportuno e adequado transcrever abaixo a integralidade do artigo 71, da Constituição Federal de 1988:

¹¹⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 680.

¹¹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 12. ed. São Paulo: RT, 1986. p. 603 apud BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 146.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades¹¹².

Conforme se verifica do dispositivo acima transcrito, o constituinte de 1988 cuidou de alargar as competências do Tribunal de Contas, que passou a ter legitimidade para a fiscalização de elementos operacionais e patrimoniais das despesas, “não mais se restringindo ao controle contábil, financeiro e orçamentário apenas sob a ótica da legalidade”¹¹³.

Embora o texto constitucional possa sugerir o entendimento de que o Tribunal de Contas esteja vinculado ao Poder Legislativo, na verdade o que ocorre é a colaboração da entidade junto ao Congresso Nacional no que toca ao controle externo e fiscalização orçamentária¹¹⁴.

Valiosa a lição de Celso Ribeiro Bastos sobre o controle externo do orçamento público:

É por este sistema de controle que, na verdade, um mecanismo de natureza autenticamente fiscalizatória se aperfeiçoa. A própria supremacia da lei não ficaria assegurada se fosse dado ao Legislativo tão somente aprova-la, sem possibilidade de controlar-lhe a execução. É sabido que a lei não pode prever todos os acontecimentos e circunstâncias que circundam a aplicação do orçamento. A Administração goza, sabidamente, de uma discricionariedade para apreciar as circunstâncias e decidir-se pelo ato com o qual melhor se realizam os desejos da lei. A discricionariedade não é arbitrariedade, porque a pessoa pública não é movida por uma autonomia de vontade, mas, sim, por objetivos regradados¹¹⁵.

¹¹² BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25 jul. 2018.

¹¹³ CRUZ, Daniela Soares da; FERRAGINA, Tatiana Maisa. A utilidade do tribunal de contas no ordenamento jurídico brasileiro. In: SUBI, Henrique Romanini; JUNQUEIRA, Michelle Asato (Org.). **Tribunal de contas: reflexões além da fiscalização**. 1. ed. Curitiba: CRV, 2015. p. 22.

¹¹⁴ Ibidem.

¹¹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 147.

Segundo a doutrina existem diversas categorias de controle externo, a saber, o controle “a posteriori”, o controle contemporâneo, o controle prévio e o controle simultâneo.

O controle “a posteriori” “é o tipo comum do nosso constitucionalismo. Inicia-se depois de praticado o ato administrativo ou de encerrado o exercício financeiro”¹¹⁶.

Já o controle contemporâneo “é o que se faz quase ao mesmo tempo da execução orçamentária. Realizam-no o Congresso nacional e o Tribunal de Contas através das comissões e das auditorias”¹¹⁷.

Por seu turno, o controle prévio “é o que se exerce antes da prática do ato de execução orçamentária, participando de sua formação e sendo necessário ao seu aperfeiçoamento”¹¹⁸, desapareceu do ordenamento jurídico por ocasião da Constituição de 1967, sendo substituído pela sistemática de sustação do atos ilegais (art. 71, IX e X, CF).

Por fim, temos o controle simultâneo, “que é quase um ato de coexecução do orçamento, e que a CF só admite, no art. 72, quando se tratar de realização de despesas não autorizadas que possa acarretar dano irreparável ou grave lesão à economia pública”¹¹⁹.

Dentre as várias competências do Tribunal de Contas da União, elencadas no artigo 71, da Constituição Federal, certamente os incisos I e II são extremamente esclarecedores no que se refere à compreensão das características primordiais da função controladora exercida pelo órgão¹²⁰.

¹¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 206.

¹¹⁷ Ibidem.

¹¹⁸ Ibidem, p. 206-207.

¹¹⁹ Ibidem, p. 207.

¹²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 148.

Dispõe o inciso “I” que cabe ao Tribunal de Contas da União “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento”¹²¹.

Por sua vez, dispõe o inciso II do referido artigo que compete ao órgão:

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público¹²².

Verifica-se que o dispositivo acima mencionado é bastante amplo, na medida em que faz menção a todo e qualquer agente público responsável por bens e valores públicos, o que demonstra, mais uma vez, a importância e alcance do controle exercido pelo Tribunal de Contas objetivando o bom uso dos recursos e do patrimônio público.

Neste sentido, sobre a atuação do Tribunal de Contas, ensina o professor Celso Ribeiro Bastos:

Os Tribunais de Contas cumprem a sua função fiscalizatória de diversas maneiras. Por vezes realizam inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, que pode ser feita por iniciativa própria da Câmara dos Deputados, do Senado Federal e das Comissões técnicas ou de inquérito e recaem sobre unidades administrativas de todos os poderes, quer da Administração direta ou indireta, quer das fundações e sociedades instituídas ou mantidas pelo Poder Público. Outras vezes, a própria ulatimação do ato administrativo depende de sua apreciação. É o que se dá com os atos de admissão de pessoal, assim como as concessões de aposentadorias que são submetidas ao Tribunal para obter, se aprovados, a determinação do seu registro. No caso de detectar alguma ilegalidade, o Tribunal não autoriza o registro até que os responsáveis pela edição do ato recusado adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei¹²³.

¹²¹ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jul. 2018.

¹²² Ibidem.

¹²³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 148.

Assim sendo, o Tribunal de Contas assume importante papel no controle da execução orçamentária, pois “resguarda o interesse público da coletividade pela máxima rigidez e controle de contas e das despesas públicas, na proteção do patrimônio público, em conformidade com a legalidade e com as leis orçamentárias”¹²⁴.

Importante destacar que o Tribunal de Contas não deve ser compreendido como órgão político ou legislativo, trata-se, pois, nos termos e limites das competências atribuídas pela Constituição Federal, de órgão que exerce função jurisdicional, ainda que inserido na esfera de funções “administrativas”¹²⁵.

No que se refere ao controle externo dos Estados e Municípios, a Constituição prevê que “as normas estabelecidas ao Tribunal de Contas da União aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios”¹²⁶.

Portanto, vimos que o controle da gestão financeira, de orçamento e do patrimônio do Estado é de extrema importância para o equilíbrio, transparência e moralidade das contas públicas, e deverá ser feito nos termos da Constituição, assegurando-se, em última análise, os direitos fundamentais dos administrados.

¹²⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 459.

¹²⁵ Ibidem, p. 463.

¹²⁶ Ibidem.

7. CONCLUSÃO

O presente trabalho acadêmico teve como objetivo analisar os principais elementos da atividade financeira do Estado, especialmente no que tange à tríade da fenomenologia financeira estatal composta pelas despesas públicas, receitas públicas e orçamento.

Conforme restou demonstrado, o Estado, caracterizado por ser uma entidade superior, estruturada e soberana, capaz de gerir e garantir condições mínimas de dignidade para cada um dos indivíduos, constitui-se de forma orgânica e gradativa, na medida em que se impõe diante dos anseios sociais e das necessidades públicas.

Portanto, a ideia de Estado volta-se principalmente para a satisfação das necessidades públicas dos administrados, consistente na prestação de diversos serviços de caráter público, tal como a saúde, a seguridade social, a educação, entre outros tantos direitos e garantias fundamentais.

Resta evidente que inúmeras são as atividades estatais na consecução do bem-estar geral, na verdade, a satisfação do interesse público exige todos os recursos quanto possíveis, na medida em que as necessidades humanas são de fato infinitas, daí porque mostra-se significativo o estudo da sistemática das finanças públicas.

Em síntese, como já verificamos, temos que através da atividade perseguida pelo Estado, é necessário não só o abastecimento dos cofres públicos, mas também o gerenciamento do fluxo financeiro do recursos nos termos da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional.

No que tange às receitas públicas, pudemos verificar que consistem no ingresso de dinheiro aos cofres públicos, sem que haja, em relação a estes valores, indexação direta ao passivo estatal, e que sejam percebidos de maneira definitiva, ou seja, não provisória, para fazer frente às despesas públicas.

As receitas públicas podem ser ordinárias ou extraordinárias, no que se refere à sua periodicidade, originárias ou derivadas, sob o ângulo da origem da receita, ou correntes e de capital, segundo a classificação legal nos termos da Lei n.º 4.320/64.

Seguramente são as receitas derivadas a maior fonte de receitas públicas do Estado, pois estas se dão através da tributação, seja no âmbito federal, estadual ou municipal.

Por seu turno, podemos concluir que as despesas públicas são os gastos do Estado enquanto prestador de serviços públicos, contudo, é imprescindível que a despesa tenha como finalidade a satisfação de interesses públicos, sob pena de seu desvirtuamento, ocasionando a dilapidação do patrimônio público.

De igual modo, restou configurado que a despesa pública é constitucionalmente vinculada, especialmente quando se trata de recursos destinados à saúde e à educação, nos termos da Constituição Federal.

Verificou-se também que as despesas públicas podem ser ordinárias ou extraordinárias, sob o critério da periodicidade, correntes ou de capital, de acordo com as disposições da Lei n.º 4.320/64, e, ainda, no que se refere ao critério da competência, podem ser elas federais, estaduais ou municipais.

Ato contínuo, constatou-se que é necessário o processamento ou a realização da despesa pública, que ocorre por meio de três estágios distintos, a saber, o empenho, a liquidação e o pagamento. O procedimento de realização da despesa pública é disciplinado pela Lei n.º 4.320/64, que estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Por fim, no que se refere ao orçamento, através do presente trabalho podemos concluir é instrumento de grande relevância, pois se destina a controlar a arrecadação (receitas públicas), bem como o dispêndio de recursos pelo Estado (despesas públicas), objetivando a utilização dos recursos públicos de maneira transparente, ética e plenamente vinculada à legislação de regência.

Verificamos que o orçamento não deixa de ser um instrumento de garantia dos direitos dos cidadãos, haja vista que a diminuição do patrimônio público, efetivada pelas despesas, somente se dará nos exatos limites de lei precedente, e isto vale também para a sistemática de arrecadação de recursos, especialmente no que tange às exações tributárias.

Para além disso, concluímos também que, nos termos do artigo 165, da Constituição Federal, há a previsão de três planejamentos orçamentários ou leis orçamentárias, todas de iniciativa do Poder Executivo, são elas: a) o plano plurianual – PPA, b) a lei de diretrizes orçamentárias – LDO e c) a lei do orçamento anual – LOA.

Referidas leis orçamentárias visam precipuamente o planejamento orçamentário, para que o Estado efetivamente possa atuar em sua própria manutenção e, principalmente, em oferecer condições de dignidade a todos os cidadãos.

Outra importante conclusão refere-se às vedações constitucionais em matéria orçamentária, dispostas principalmente no artigo 167 da Constituição Federal de 1988, que dizem respeito à limitação do comportamento do administrador público, isto porque, para que as contas públicas se mantenham saudáveis é imperioso preservar o equilíbrio e o planejamento.

Por fim, observou-se que a fiscalização e o controle da execução orçamentária, seja interno ou externo (tribunal de contas), é imprescindível e necessário, somente através da fiscalização orçamentária é possível garantir que a administração pública observe os preceitos legais no trato do patrimônio público e que haja a concreta destinação dos recursos públicos para a efetivação do bem comum.

REFERÊNCIAS

ALVES, Benedito Antônio; GOMES, Sebastião Edilson Rodrigues. **Curso de direito financeiro**. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

ANDRADE, Sudá de. **Apontamento de ciência das finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Konfino, 1960.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 ago. 2018.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, DF, mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 08 ago. 2018.

DABIN, Jean. **L'Etat ou le politique**. Paris: Dalloz, 1957.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Tratado de direito financeiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v.1 e v. 2.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Orcamento-programa no Brasil**. São Paulo: RT, 1973.

SUBI, Henrique Romanini; JUNQUEIRA, Michelle Asato (Org.). **Tribunal de contas: reflexões além da fiscalização**. 1. ed. Curitiba: CRV, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.