

O ORÇAMENTO PÚBLICO E A FLEXIBILIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA ATRAVÉS DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU)

THE PUBLIC BUDGET AND BUDGET FLEXIBILIZATION THROUGH UNTYING REVENUE UNION (URU)

Ana Isabel Modena

RESUMO

O orçamento público constitui um importante instrumento de controle dos recursos estatais. É através dele que o Estado mantém sua organização financeira e econômica para a estruturação das atividades essenciais prestadas aos cidadãos. Historicamente, o estudo da evolução orçamentária se mostra fundamental para entender a importância de tal instrumento na política econômica brasileira. Modernamente, com as flexibilizações e com a necessidade de evitar o engessamento da máquina estatal, fora instituída Desvinculação das Receitas da União. O presente estudo intenta entender tal mecanismo e avaliar a sua conveniência frente à rígida estrutura orçamentária brasileira frente aos ditames de uma Constituição de um Estado Democrático de Direito.

PALAVRAS-CHAVES: Orçamento Público. Flexibilização orçamentária. Desvinculação das receitas da União (DRU).

ABSTRACT

The government budget is an important instrument of control of state resources. It is through him that the state maintains its financial organization and cost structure for essential activities provided to citizens. Historically, the study of the development budget shows is crucial to understand the importance of such an instrument in Brazilian economic policy. Modern, with the flexibility and the need to prevent the plaster from the state machinery, had been established Disentail Revenue of the Union. This study brings understand this mechanism and evaluate its appropriateness front of the rigid structure budget Brazilian forward to the dictates of a constitution for a democratic state rule of law.

KEYWORDS: Public Budget. Budget Flexibility. Untying Revenue Union (URU).

INTRODUÇÃO

Ao Estado cabe a realização do bem comum. Para cumprir tal desiderato, a arrecadação de recursos constitui importante função estatal no sentido de prover o Estado de verbas necessárias para a realização de atividades específicas que busquem tal objetivo. Nesse sentido, o orçamento público constitui um instrumento fundamental de organização econômica-financeira.

Inicialmente, o orçamento público fora concebido como instrumento de controle político dos demais poderes sobre o Executivo. No Estado Moderno, porém, expressa o montante de recursos financeiros disponíveis e a alocação dos mesmos para a satisfação das necessidades públicas mediante atuação dos poderes constituídos.

O presente estudo se justifica pela necessidade de conhecer o processo histórico de organização orçamentária no Brasil. Para tanto, fez-se necessário uma breve pesquisa sobre o tema nos países da Inglaterra, França e Estados Unidos.

A pesquisa foi dirigida com o objetivo de entender os modernos mecanismos de flexibilização orçamentária representada pela desvinculação das receitas da União (DRU), uma vez que o próprio texto constitucional de 1988 estabeleceu uma série de vinculações e repasses expressos.

No plano metodológico, além da leitura doutrinária específica sobre o tema e uma vasta pesquisa legal, buscou-se a consulta a alguns artigos dispostos em periódicos e na rede mundial (Internet), tudo devidamente citado no corpo do texto e nas Referências Bibliográficas.

Em face dessas considerações, procura-se contribuir, com este estudo, para o entendimento da moderna estruturação orçamentária brasileira e, principalmente, se questionar sobre os mecanismos de desvinculação das receitas da União (DRU) com forma de flexibilização orçamentária frente às disposições constitucionais específicas.

1 ASPECTOS HISTÓRICOS SOBRE ORÇAMENTO NA INGLATERRA, FRANÇA E ESTADOS UNIDOS

O Direito, nos últimos anos, não tem prescindido do estudo dos aspectos econômicos que o influenciam. O orçamento público, como instrumento tradicional e antigo de controle do ingresso de recursos e de manejo das despesas públicas, tem uma importância fundamental para o desempenho das funções do Estado. A partir do início do século XX, o Estado Social provocou o incremento nos dispêndios públicos, valores necessários para fazer face ao novo modelo estatal.

Inicialmente, o orçamento público fora concebido como um mecanismo capaz de implementar o controle político sobre o Executivo. Em seus escritos, Aliomar Baleeiro (2000, p.411), de forma simples, assim o coloca:

Os orçamentos documentam expressivamente a vida financeira de um país ou de uma circunscrição política em determinado período, geralmente de 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 idéias orçamentárias o testifica.

O estudo da origem do orçamento, como instrumento de controle financeiro, remete o pesquisador à análise de como esse controle financeiro fora feito no sistema feudal. Nele, o senhor feudal, por ser o detentor da propriedade e pela ingerência que exercia sobre os servos, era o responsável pela organização estrutural e social do feudo. Os servos eram os responsáveis pelos trabalhos no campo e geradores da riqueza do feudo em troca de comida, moradia e proteção.

Os feudos, através dos tributos, arrecadavam recursos para o monarca. Em caso de guerras, nas quais a necessidade de recursos aumentava, era solicitado aos vassallos que empenhassem seus esforços no sentido de aumentar sua contribuição aos senhores feudais, que repassariam esses valores ao monarca.

Essas decisões sobre o aumento das contribuições para custeio das guerras eram tomadas em assembléias ou em reuniões de conselhos, conforme a ocasião. Assim, se pode perceber a embriogenia das primeiras idéias sobre como organizar um orçamento e dirigir sua aplicação. As assembléias foram se multiplicando pelos países e atingiram caráter permanente e periódico, estabelecendo o estilo e a forma como os impostos eram sugeridos e majorados.

Com o passar do tempo, os monarcas começaram a enfrentar dificuldades em impor suas decisões quanto ao aumento da arrecadação e se viram diante de órgãos colegiados estruturados e com legitimidade para manifestar suas contradições em relação a tais aumentos. Pela lição de Aliomar Baleeiro (2000, p.413):

Dessa prática, vem o reparo de Seligman de que os tributos eram voluntários nessa fase histórica, a julgar pela etimologia das palavras que os designavam. O príncipe formulava um "pedido" e os representantes mais categorizados das classes pelas quais se fracionava o poder político, em reunião solene, após debates em que se regateava o *quantum*, assentiam no "donativo", ou "benevolência" condicionado àquele caso concreto e especial.

Na Inglaterra, através da Magna Carta outorgada em 1217, o Rei João Sem Terra determinou que nenhum tributo ou auxílio seria instituído no Reino sem ser submetido ao conselho comum. Esse dispositivo foi inserido naquele diploma por pressão dos barões feudais que integravam um órgão de representação da época que buscava escapar do "ilimitado poder discricionário do rei em matéria tributária". (GIACOMONI, 2002, p. 45).

No período absolutista inglês, muitas divergências surgiram entre o Monarca e o Parlamento em virtude do grande volume de recursos envolvidos. Com o tempo, a necessidade de se averiguar as despesas públicas foi crescendo juntamente com a vontade de verificar se tais despesas estavam sendo aplicadas nos objetivos propostos que ensejaram a sua autorização.

O Bill of Rights, primeira carta de direitos formulada na Inglaterra do século XVII, trouxe, expressamente, direitos e liberdades reiteradamente aceitas pelo povo inglês, assim como limitações ao poder do soberano, que estaria submetido, em certas situações à autorização do Parlamento. A partir de então, estabeleceu-se a separação entre as finanças do Estado e as finanças do Rei, sendo estas submetidas, anualmente, à apreciação do Parlamento. (ÉRNICA; ISAAC; MACHADO, 2008).

Em 1822, a idéia do orçamento estava plenamente desenvolvida na Inglaterra, uma vez que ao Parlamento era submetida à apreciação de notas expositivas que fixavam a receita e a despesa de cada exercício financeiro.

Essa idéia de orçamento registrava a preocupação em respeitar as prerrogativas do Executivo como responsável pelas finanças do Estado. Ao Legislativo competia a tarefa de aprovar, reduzir ou rejeitar a despesa proposta, bem como o controle da execução do orçamento. (GIACOMONI, 2002, p. 46).

Foi ao longo do século XIX que o orçamento público inglês se tornou um instrumento das políticas econômicas e financeiras do Estado e serviu de modelo para outros países pelo aspecto técnico e jurídico apresentado.

Na França, pela Revolução de 1789, houve o surgimento do princípio do consentimento popular do imposto, que, mesmo sendo de uso mitigado em alguns esparsos períodos autoritários, conseguiu ser mantido.

O sistema Francês influenciou a criação de algumas regras que são observadas até nos dias de hoje. Essas regras consistem em verdadeiros princípios do orçamento moderno, como a anualidade do orçamento, a votação antecipada do orçamento do próximo exercício financeiro, o princípio da universalidade e o princípio da não-afetação das receitas. (GIACOMONI, 2002, p. 47).

Nos Estados Unidos alguns historiadores preferiram desconsiderar a questão tributária como um dos aspectos que levaram à independência. Entretanto, o início dos conflitos fora impulsionado justamente pelo lançamento de impostos pelo Parlamento inglês sem a consulta popular, atingindo, assim, a legitimidade do tributo.

A Nação Americana passava por um período de grande arrecadação aduaneira. Esse fator aliado à falta de controle dos gastos do Executivo e do Legislativo deu ensejo a um desperdício desmedido que só fora sentido no início do século XX quando os superávits já eram percebidos dividindo espaço com os déficits orçamentários em algumas rubricas.

Motivado por esse descompasso, o Presidente Taft, em 1910, designa uma Comissão de Economia e Eficiência para efetuar um amplo estudo do funcionamento da administração federal visando modernizá-la. Veja-se o resultado do trabalho da Comissão:

A comissão trabalhou durante dois anos e realizou estudos nas áreas do orçamento, pessoal, organização, contabilidade e aplicação de métodos empresariais no governo. Em 1912, o presidente encaminhou ao Congresso relatório da comissão e recomendou a adoção de um verdadeiro e novo orçamento nacional.[...]. (GIACOMONI, 2002, p. 48-49).

O orçamento seria, segundo a concepção desta comissão, um documento capaz de viabilizar controles e auxiliar na administração exercida pelo Executivo. Essas finalidades não agradavam aos congressistas, que temiam perder a ascendência que possuíam sobre a aplicação de recursos por parte do Executivo.

Por outro lado, a classe empresarial se dividia entre os que acreditavam num Executivo mais ágil e mais barato, conseqüentemente, menos voraz na arrecadação tributária e os que não acreditavam no desempenho eficaz das funções do Estado, pois a economia seria afetada pela redução das receitas e despesas públicas.

Na verdade, havia uma preocupação por parte dos liberais americanos quanto ao fortalecimento do Executivo, pois sua autoridade detinha mais respaldo político e isso poderia representar maior interferência na economia.

O que acontecera, no entanto, foi um crescimento no volume das despesas governamentais, o que passou a exigir do Estado um complexo controle com a adoção de mecanismos mais elaborados, que seriam discutidos através de uma reforma orçamentária.

Em 1919, uma comissão foi designada para estudar o assunto e concluiu no sentido de adotar o orçamento elaborado pelo Executivo através da proposta aprovada em 1921 sob a denominação de Lei de Orçamento e Contabilidade (*Budget and Accounting Act*). (GIACOMONI, 2002, p. 49).

Durante a Segunda Guerra Mundial, os orçamentos por programas eram os que mais atendiam as necessidades dos efetivos militares. Depois dela surge uma nova concepção de Orçamento, com maior preocupação no aspecto técnico, definindo com mais precisão as funções e atividades do governo.

O desenvolvimento do orçamento planejado deu ensejo ao uso de uma técnica conhecida como PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*) - Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento -, que basicamente fora desenvolvido nos órgãos militares. Essa técnica surgiu num período em que a economia americana estava estimulada. Porém, logo os EUA se viram envolvidos na guerra do Vietnã, o que ocasionou uma quebra de planejamentos e programas anteriormente definidos no PPBS, que, apenas academicamente, continuou sendo defendido, apesar de ter sido experimentado em outros países. (GIACOMONI, 2002, p. 51).

1.1 Aspectos históricos orçamentários no Brasil

Um dos primeiros motivos que ensejaram o desejo de soberania para o Brasil colônia foi ligado à questão tributária e se deu pelo descontentamento em atender às disposições tributárias impostas por Portugal através da "derrama", que fora a imposição da cobrança de impostos atrasados.

A necessidade de organização das finanças do país, a vinda do rei D. João VI e a abertura dos portos, entre outros fatores, impuseram a necessidade de maior disciplinamento na arrecadação de tributos, principalmente os aduaneiros.

Foi com a Constituição Imperial de 1824 que surgiram as primeiras exigências de estruturação de orçamentos formais, porém com dificuldade de aplicação prática por consistir numa estrutura mais rígida que, à época, não conseguira ser implementada com sucesso nos primeiros anos. Veja-se o seu art. 172:

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas.

Vários fatores contribuíram para tal insucesso, entre eles: os deficientes mecanismos arrecadadores nas províncias, as dificuldades de comunicação e certos conflitos com normas legais.

Por isso, alguns autores colocam que a Lei de 14-12-1827 teria sido a primeira lei de orçamento do Brasil. Já para outros, o decreto Legislativo de 15-12-1830, que fixava despesa e orçava a receita das antigas províncias para 1831, seria o primeiro orçamento brasileiro. (GIACOMONI, 2002, p. 52).

Havia na Constituição de 1824 a repartição de competências na esfera orçamentária sendo o Executivo o responsável pela elaboração da proposta orçamentária, a Assembléia Geral pela aprovação da proposta e a

Câmara dos Deputados pela iniciativa das leis que criassem impostos.

Em 1891, nova constituição fora promulgada trazendo significativas alterações na distribuição de competências na esfera orçamentária, veja-se o art. 34 e, pelo art. 89, houve a criação do Tribunal de Contas, *in verbis*:

Art. 34 - Compete privativamente ao Congresso Nacional:

1º) orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro;

[...]

Art 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso.

[...].

Nessa Constituição, a elaboração do orçamento passou a ser de competência privativa do Congresso Nacional, bem como a apreciação das contas do Executivo. Fora criado o Tribunal de Contas para que auxiliasse o Congresso no controle orçamentário.

Em 1926 houve uma Emenda Constitucional que acrescentou o § 1º ao art. 34 da Constituição de 1891 instituindo o que se conhece hoje pelo princípio da exclusividade e que assim determinava: "§ 1º - As leis de orçamento não podem conter disposições estranhas à previsão da receita e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. [...]"

No século XX, diferentemente do movimento reformista americano, o Brasil vivia um momento de baixa atividade econômica, o que não exigia forte atuação do setor público. No ano de 1922, com a aprovação do Código de Contabilidade da União, inicia um novo momento na estruturação orçamentária, pois que constituiu um avanço técnico importante por ordenar os inúmeros procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais.

O federalismo e a autonomia dos Estados, que vieram com a Constituição de 1891, não vingaram diante da centralização administrativa por parte da esfera federal. Isso só veio a acontecer com a Constituição de 1934, que destacou a questão orçamentária em seção própria. Veja-se:

SEÇÃO IV

Da Elaboração do Orçamento

Art 50 - O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

§ 1º - O Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento.

[...].

Sob a égide desta Constituição, o sistema ficou bipartido quanto à elaboração da lei orçamentária, uma vez que ao Executivo competia a estruturação da norma que seria submetida à aprovação do Legislativo, que também era o responsável pelo julgamento das contas do presidente, contando, para isso, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Seguiu-se um período de turbulência no cenário nacional com graves conseqüências a nível político, social e econômico. Emergem forças políticas através de movimentos autoritários e em 1937 é decretado o Estado Novo pelo Presidente Getúlio Vargas retirando a vigência da Constituição de 1934.

Nasce, assim, a Constituição de 1937, na qual fora destinado um capítulo especial para a elaboração orçamentária. *In verbis*:

DA ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Art 67 - Haverá junto à Presidência da República, organizado por decreto do Presidente, um Departamento Administrativo com as seguintes atribuições:

a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;

b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;

c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.

Art 68 - O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídas na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

Pelo comando Constitucional, haveria um departamento administrativo ligado à Presidência da República que elaboraria a proposta orçamentária e a enviaria para a Câmara dos Deputados para aprovação. Porém, esse departamento nunca fora instalado e o chefe do Executivo acumulou as funções de elaborar e decretar o orçamento conforme suas conveniências.

Veio, então, a Constituição de 1946, através de Assembléia Constituinte representada pelo Congresso Nacional, eleito pelo voto livre e direto do povo. Nesse momento de retorno à Democracia, o orçamento era elaborado pelo Executivo e votado nas casas legislativas.

Pela Constituição de 1946, importantes princípios que até hoje embasam a elaboração da proposta orçamentária foram evidenciados como o da unidade, universalidade, exclusividade e especialização. Também ficou expresso o papel a ser desempenhado pelo Tribunal de Contas, como se pode verificar, *in verbis*:

Art 77 - Compete ao Tribunal de Contas:

I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento;

II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas;

III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões.

Segue-se um período em que o Legislativo passa a atuar com mais intensidade sobre as decisões políticas importantes, principalmente na questão orçamentária. Assim se manifesta João Ribeiro Júnior (2002, p. 251-252) sobre esse período:

No modelo constitucional talhado pelo Constituinte de 1946, reproduziu-se o sistema da Constituição de 1891, no que concerne às relações entre Executivo e Legislativo. Coerentes como os ventos liberais que voltaram a soprar - e temerosos de que um Executivo institucionalmente forte pudesse ensejar o retorno ao autoritarismo - os constituintes de tal forma privilegiaram a participação do Congresso Nacional na produção das decisões políticas, que não raro ficava, o governo inibido em sua ação. Assim é que todas as decisões politicamente relevantes, vale dizer, o estabelecimento das prioridades da administração pública, bem como os meios para implementá-las dependiam do Legislativo.

Em 1964, ascendeu ao poder um grupo militar-tecnocrata, que visava o desenvolvimento e a modernização calcados no aspecto puramente econômico. Essa opção fez com que o aspecto social fosse desvalorizado e seguiu-se um período de estagnação e de desvalorização dos rendimentos dos assalariados diante de índices inflacionários reais.

Preocupados com a insatisfação popular com o modelo econômico adotado, os militares instauraram normas de caráter coercitivo através dos Atos Institucionais e da Lei de Segurança Nacional.

Sob esse novo regime, em 1967, uma nova Constituição é outorgada, dando ênfase especial à questão orçamentária que viera disciplinada por novas regras e princípios. O Executivo, mais uma vez, se arvora na função de determinar as bases da lei orçamentária e tira do Legislativo a possibilidade de que este consiga autorizar emendas relevantes na fixação das despesas, *in verbis*:

Art 67 - É da competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenção ou auxílio, ou de qualquer modo autorizem, criem ou aumentem a despesa pública.

§ 1º - Não serão objeto de deliberação emendas de que decorra aumento da despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem, a modificar o seu montante, natureza e objetivo.

[...]

Art 68 - O projeto de lei orçamentária anual será enviado pelo Presidente da República à Câmara dos Deputados até cinco meses antes do início do exercício financeiro seguinte; se, dentro do prazo de quatro meses, a contar de seu recebimento, o Poder Legislativo não o devolver para sanção, será promulgado como lei.

João Ribeiro Júnior (2002, p. 266) destaca a nova Constituição pelas significativas mudanças que operou no texto em relação aos aspectos orçamentários, como segue:

A nova Constituição trouxe no seu contexto algumas inovações: no campo econômico, a proibição de aumento de despesa por iniciativa legislativa; proibição de investimentos sem especificação de projetos e sem especificação de fonte de receita; implantação de orçamentos-programas e de orçamentos plurianuais de investimentos destinados a substituir as vinculações orçamentárias pulverizadas da receita; e ainda o federalismo centralizado foi ampliado e consolidado; [...].

A Emenda Constitucional nº 1, de outubro de 1969, adveio de nova crise nas bases políticas, porém não teve o condão de trazer mudanças significativas na seara orçamentária mantendo o controle do orçamento pelo Poder Executivo e operando com maior ênfase nos aspectos de estrutura do Estado, restringindo

severamente as liberdades civis.

Já em 1980 e nos anos que se seguiram, sob o movimento das "Diretas Já", inicia-se um período de anistia, de abertura política e de pluripartidarismo. A doutrina da segurança nacional não conseguiu elaborar um novo modelo capaz de congregar os anseios políticos institucionais com a demanda social e econômica.

Houve intensa manifestação da Igreja exigindo mudanças. O setor industrial sentia os reflexos de uma política incapaz de amenizar as distorções do sistema. As desigualdades regionais e sociais são sentidas com maior intensidade. Os índices inflacionários dispararam, assim como a dívida externa. A oposição e o movimento sindical se mobilizam com mais intensidade.

O regime ditatorial se rende ao chamado "processo de abertura" e convoca uma Assembléia Nacional Constituinte, que, em 05 de outubro de 1988, promulga uma nova Constituição. Através da nova Carta Magna, implanta-se o regime democrático com ênfase nos direitos fundamentais. O campo orçamentário recebeu especial atenção dos constituintes. James Giacomoni (2002, p. 56) assim relata:

Em 5 de outubro de 1988, o país recebeu, então, sua sétima Constituição. Desde as primeiras discussões, o tema orçamentário mereceu grande atenção dos constituintes, pois era visto como símbolo das prerrogativas parlamentares perdidas durante o período autoritário. A seção orçamentos, integrante do capítulo II - Das finanças públicas - compreende apenas cinco artigos, mas todos com inúmeros incisos e parágrafos, trazendo novos conceitos e regras, além de consagrar e confirmar princípios e normas já tradicionais.

Pelo texto constitucional, ao Legislativo é concedida, novamente, a prerrogativa de emendar a lei orçamentária propondo despesas e o princípio da universalidade orçamentária restou privilegiado pela disposição do art. 165, § 5º, da Constituição Federal.

Essas mudanças se mostram significativas, principalmente pela explicitação do princípio da universalidade, que determina um novo modelo orçamentário baseado não apenas na perspectiva política, mas na finalidade econômica do planejamento orçamentário, que visa o equilíbrio financeiro.

Sob esta nova concepção orçamentária, passa-se a estudar os aspectos gerais do orçamento público brasileiro.

2 ASPECTOS GERAIS DO ORÇAMENTO PÚBLICO BRASILEIRO

O orçamento, entendido como um instrumento que congrega receitas e despesas previstas para um determinado período de tempo, numa concepção mais moderna, deve levar em conta os interesses sociais. É nesse aspecto que a atuação legislativa tem sua importância fundamental como representação dessa vontade popular. Assim, num Estado Democrático, pela lição de Aliomar Baleeiro (2000, p. 411), pode-se definir orçamento como:

[...] 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 lei.

Com meio de congregar as diferentes concepções sobre a atividade financeira e sobre a própria organização do Estado e da sociedade, o orçamento não representa em si a garantia de que o disposto nas normas orçamentárias será efetivado.

Por isso, o caráter instrumental do orçamento, disposto no texto constitucional e em leis infraconstitucionais como a Lei 4.320/64, designam que o mesmo deve servir de limite para a atuação política e econômica do ente estatal, sempre visando o efetivo desenvolvimento do Estado.

Politicamente, serve de instrumento para implementar planos de ação governamental e fornece informações importantes no tocante ao planejamento tributário das gestões governamentais, principalmente porque pode definir, através das dotações orçamentárias, quais os setores que receberão mais recursos financeiros.

No campo econômico, inegável é a interligação entre a economia privada e as finanças públicas. Cabe ao Estado incentivar a produção, o consumo, os investimentos e a circulação de mercadorias, enfim, o desenvolvimento econômico, o que poderá ser feito através de investimentos em setores nos quais a atividade privada não consegue atender satisfatoriamente ou que não lhe compete fazê-lo.

Ainda na seara econômica, o orçamento deve visar o equilíbrio da economia aproveitando a poupança interna através dos investimentos, deve servir de instrumento capaz de promover a distribuição da renda nacional e de diminuir as desigualdades. Kiyoshi Harada (2002, p. 78-79) assim se posiciona sobre o assunto:

A questão, como assinala com acerto Aliomar Baleeiro, não é de equilibrar o orçamento, pois este não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento de progresso de uma nação. Sua função é equilibrar a economia nacional. Sua tarefa é afastar as inflações e deflações, mantendo sempre estável a economia, de sorte que os investimentos absorvam toda a poupança, sem excedê-la nem ficarem abaixo dela. O pensamento atual exige a 'humanização' do orçamento.

O "Estado Orçamentário", assim definido por Ricardo Lobo Torres (2007, p. 172), segundo o artigo 165 da Constituição Federal de 1988, aproveita a receita tributária e patrimonial num sistema tripartido de planejamento orçamentário, o qual prevê: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento

anual, compondo um processo orçamentário que se passa a explorar a seguir.

2.1 A elaboração do processo orçamentário

Entende-se por processo orçamentário, as leis pertinentes ao assunto previstas nas normas constitucionais que estruturam a organização financeira estatal e que embasam a elaboração e organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

Apesar de representarem diferentes etapas no processo de construção do orçamento federal, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária, apresentam conexão de objetivos e se integram no processo de planejamento governamental com repercussões políticas e econômicas.

2.1.1 O Plano Plurianual (PPA)

O plano plurianual está previsto no artigo 165, I e § 1º da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe sobre o assunto: "§ 1º - 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."

Ele se caracteriza por estabelecer os programas e metas governamentais que pretendem ser atingidos em longo prazo, pois existem projetos governamentais que são desenvolvidos em períodos superiores a um exercício financeiro. Reflete, basicamente, o aspecto econômico do orçamento, pois visa à promoção da estabilidade e do desenvolvimento econômico do país.

Um importante aspecto que se pode destacar no plano plurianual é a sua organização de forma regionalizada, conforme determina a Constituição Federal, numa tentativa de manter um equilíbrio entre as diversas regiões do país com vistas a atingir uma maior integração nacional.

Cabe salientar que o plano plurianual deve ser elaborado no primeiro ano de mandato do chefe do poder executivo e tem sua vigência a partir do segundo ano de governo se estendo até o final do primeiro ano do exercício financeiro do mandato seguinte.

As despesas de capital a que se refere à norma constitucional são as decorrentes de investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital. Kiyoshi Harada (2002, p. 88) resume tais despesas da seguinte forma:

Despesas de investimentos correspondem às dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas (§ 4º do at. 12 da Lei nº4.320/64). Inversões financeiras correspondem às dotações destinadas à aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização, à aquisição de títulos representativos de capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital, e à constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros (§ 5º do at. 12 da Lei nº4.320/64). Transferências de capital são as dotações destinadas à amortização da dívida pública bem como aquelas consignadas para investimentos ou inversões financeiras, que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo-se em auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior (§ 6º do at. 12 da Lei nº4.320/64).

O dispositivo constitucional fala, ainda, numa segunda despesa a ser considerada na elaboração do plano plurianual que é a dos programas de duração continuada. Nessa linha, o plano plurianual é uma espécie de planejamento estrutural para os programas e as políticas públicas que o governo intenta desenvolver.

O plano plurianual pode ser considerado como um importante instrumento capaz de auxiliar na manutenção da estabilidade econômica e do controle do déficit público. Nesse sentido deve ser estruturado visando o efetivo cumprimento dos programas a que o governo se comprometeu a implementar.

2.1.2 A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A lei de diretrizes orçamentárias tem assento constitucional no art. 165, §2º, que dispõe da seguinte forma, *in verbis*:

§ 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 fomento.

É uma lei de natureza formal, que orienta as metas e prioridades para a elaboração do orçamento e, por isso,

deve ser editada antes da lei orçamentária. Ricardo Lobo Torres (2007, p. 174-175) define a lei de diretrizes orçamentárias da seguinte forma:

[...] Não sendo lei material, não revoga nem retira a eficácia das leis tributárias ou das que concedem incentivos. A lei de diretrizes é, em suma, um plano prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para a 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). Trouxe mais distorções e desajustes que vantagens. Transplantada de países de sistema parlamentarista não poderia se adaptar com facilidade ao presidencialismo brasileiro.

Já para James Giacomoni (2002, p. 204), a lei de diretrizes orçamentárias significa:

Uma lei de diretrizes, aprovada previamente, composta de definições sobre prioridades e metas, investimentos, metas fiscais, mudanças na legislação sobre tributos e políticas de fomento a cargo de bancos oficiais, possibilitará compreensão partilhada entre Executivo e Legislativo sobre os vários aspectos da economia e da administração do setor público, facilitando sobremaneira a elaboração da proposta orçamentária anual e sua discussão e aprovação no âmbito legislativo.

Observa-se, pelas citações acima que, quanto à função, as opiniões sobre a lei de diretrizes orçamentárias não convergem. Enquanto James Giacomoni (2002, p. 204) defende que ela possibilita um processo orçamentário mais transparente e possibilita maior participação do Legislativo, Ricardo Lobo Torres (2007, p. 174-175) acredita que a mesma não trouxe vantagem alguma para o sistema brasileiro.

Noutra perspectiva, pode-se levantar a possibilidade de que, sendo a lei de diretrizes orçamentárias a base para a elaboração da lei orçamentária anual, através dela é possível se carrear informações sociais e econômicas importantes até mesmo para a efetivação de direitos no momento em que se estabelece metas e prioridades nos programas governamentais.

Outro aspecto importante para ser avaliado é o estabelecimento da política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Órgãos que atuam estimulando o desenvolvimento econômico e social e que, pela lei de diretrizes orçamentárias, possibilitam o controle dos gastos que serão dispendidos.

Assim, apesar de algumas divergências, não se pode questionar o fato de que a lei de diretrizes orçamentárias constitui mais um mecanismo que auxilia na elaboração e controle orçamentários e que desempenha uma importante função de dirigir a elaboração da lei orçamentária.

2.1.3 A Lei Orçamentária Anual (LOA)

A lei orçamentária anual é o instrumento legal pelo qual ficam reunidos os dados relativos à previsão de receitas e despesas governamentais para o ano seguinte e está prevista no § 5º do art. 165, da Constituição Federal, *in verbis*:

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Pelo texto legal se observa que é bastante ampla a abrangência da lei orçamentária anual e, em respeito ao princípio da universalidade, congrega todas as receitas e despesas dos Poderes Públicos, bem como dos seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta.

O orçamento fiscal reúne o conjunto de receitas arrecadadas pelo Estado no exercício do seu poder fiscal, assim como a programação das despesas em todos os níveis da administração direta e indireta.

O orçamento de investimento das empresas é um instrumento direcionado ao levantamento do montante de recursos a serem injetados nas empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, detém a maioria do capital social com direito a voto. Expediente muito utilizado na década de 80, quando o governo investia no segmento empresarial público para fazer frente às dificuldades fiscais por que passava o Estado brasileiro.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2007, p. 176), o controle orçamentário contribui para o equilíbrio financeiro ao impedir as transferências de recursos e as emissões inflacionárias para suprir a ineficiência das empresas estatais.

O orçamento da seguridade social é aquele que detalha os dispêndios relativos à saúde, à previdência e à assistência social, que serão suportados pelos ingressos provindos, especialmente, das contribuições sociais. Trata-se de um importante avanço promovido pela Constituição Federal, uma vez que a administração previdenciária sempre exigiu muitos recursos, principalmente por se tratar de uma área em que a demanda pela contraprestação positiva do Estado é intensa.

Enfim, a lei orçamentária anual ao lado da lei de diretrizes orçamentárias e do plano plurianual compõem o

que se conhece por processo orçamentário e cumprem a importante função de organizar o sistema orçamentário brasileiro.

2.1.4 A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000)

A lei de responsabilidade fiscal foi promulgada com a importante função de promover mudanças institucionais quanto a forma de gerir os recursos públicos orçamentários. Alterando um padrão historicamente aceito, impõe aos administradores maior responsabilidade nos gastos e investimentos públicos.

Com o objetivo de disciplinar os arts. 163 e 169 da Constituição Federal de 1988, impõe mais cautela na administração das receitas e na realização das despesas públicas e é destinada a todos os entes da federação. Na sua elaboração, ficou evidenciada a influência de experiências internacionais quanto à adoção de práticas de gestão fiscal.

No livro coordenado por Flávio da Cruz (VICCARI JÚNIOR, 2001, p. 14), a referência à citada lei vem assim disposta: "A novidade da Lei de Responsabilidade Fiscal reside no fato de responsabilizar especificamente a parte da gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual."

No tocante à execução orçamentária, mais que punir administradores públicos, a lei de responsabilidade fiscal objetiva corrigir o rumo da administração pública em todas as suas esferas. Através dela limita-se os gastos às receitas mediante a adoção das técnicas de planejamento governamental, organização e controle interno e externo com intuito de permitir maior clareza e transparência das ações de gestão dos recursos orçamentários.

Concluindo, a lei de responsabilidade fiscal tem o condão de restringir algumas práticas que eram adotadas, principalmente em final de mandato, de gastos excessivos e desequilíbrio financeiro com objetivos eleitorais. As restrições impostas pela referida lei vêm no sentido de tentar estabelecer normas que propiciem uma gestão pública mais disciplinada e consciente do seu verdadeiro papel.

3 A FLEXIBILIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA ATRAVÉS DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU)

O aspecto sob o qual se passa a analisar o orçamento, neste momento, congrega as informações trazidas anteriormente e questiona-as sob o aspecto da aceitação da desvinculação das receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização orçamentária.

Oportuno salientar que o constituinte originário da Constituição de 1988 estabeleceu, expressamente, a vinculação de determinados recursos a certas finalidades específicas, bem como determinou o repasse de parcelas das receitas da União aos Estados e Municípios.

Pela Emenda Constitucional 27, de março de 2000, foi criada a DRU - desvinculação das receitas da União, determinando que, *in verbis*:

Art. 1º É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Através da Emenda Constitucional 42, de dezembro de 2003, fora mantida a DRU e ampliado o seu alcance, que, a partir de então, passaria a incluir as receitas advindas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), *in verbis*:

Art. 2º Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Recentemente, pela Emenda Constitucional 56, de dezembro de 2007, novamente o prazo da DRU fora ampliado para 31 de dezembro de 2011, mantendo-se o texto constante da Emenda Constitucional 42, *in verbis*:

Art. 1º O caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Inicialmente, por ocasião da Emenda Constitucional 27, assim como nas demais, não foram mencionadas quaisquer finalidades pelas quais esses recursos deveriam ser desvinculados, bem como, em quais rubricas seriam utilizados. Desta feita, o que se depreende é que os recursos desvinculados não teriam qualquer destinação social ou mesmo econômica pré-fixada.

A Constituição Federal de 1988, mantendo a mesma linha das Constituições anteriores, expressou textualmente algumas transferências e vinculações das receitas arrecadadas para serem dirigidas a certas finalidades. As transferências, como se pode ver pelos arts. 153, §5º, 158, II e 159, I e II, e as vinculações expressas nos arts. 159, I, "c", art. 195, art. 212 e seu § 5º, art. 239, §§ 1º e 3º. Como receitas vinculadas pode-se citar, ainda, a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) pela Emenda Constitucional 21, de 1999 e sua manutenção pela Emenda 31, de 2000, assim como, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre o Petróleo (CIDE), pela Emenda 33.

O que se questiona nesse momento é até que ponto a desvinculação das receitas da União pode contribuir para o desenvolvimento social e econômico num país como o Brasil, que mesmo tendo um sistema orçamentário formal e rígido se vê, cotidianamente, envolvido em escândalos de desvios de verbas e mau uso dos recursos estatais. Fernando Facury Scaff (2004, p. 43-44), em artigo sobre o assunto, assim se posiciona:

Demonstra-se desta forma que os relatórios de gestão já apresentam números expurgados pela DRU, o que indica que estes recursos estão sendo utilizados em outras finalidades que não aquelas constitucionalmente referidas. Ou, pelo menos, que o gestor financeiro não está *obrigado* a utilizá-lo desta forma, pois desonerado pela EC 27. Assim, desde a apresentação da Lei Orçamentária Anual, os valores indicados - e os que serão executados -, trazem montantes inferiores do que aqueles que se projeta arrecadar, e, conseqüentemente, do que os efetivamente arrecadados.

Assim, observa-se que o Governo Federal, através da DRU buscou mais flexibilidade orçamentária, o que pode significar que parcela dos valores desvinculados não sejam dirigidos ao constitucionalmente previsto, pois sempre surgirão despesas outras que justificarão o emprego daqueles recursos.

Faz-se oportuno destacar que essas alterações foram propostas por Emendas Constitucionais justamente porque a própria Constituição determina as vinculações e somente outra norma constitucional poderia trazer tais alterações.

No caso específico das contribuições sociais e das de intervenção no domínio econômico, previstas no art. 149, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, no seu art. 195, a destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais e no art. 174, a destinação do produto da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico, além dessas poderem exigir uma contraprestação estatal em benefício do próprio grupo contribuinte.

Ricardo Lobo Torres (2007, p. 417) acusa no seu livro: "No Brasil já se nota o desvirtuamento de algumas CIDES (ex. FUST E FUNTEL), com o entesouramento do produto de sua arrecadação, o que é manifestamente inconstitucional."

Portanto, como tributos vinculados, tais contribuições, estando afetadas pela DRU, desvirtuam o sentido que o constituinte originário quis dar ao produto de sua arrecadação, notadamente contraprestacional. Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 451), coloca que:

Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou trestinar o produto da arrecadação das contribuições, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo.

As desvinculações, pelo que se pode observar, têm o intuito de dar mais governabilidade e maleabilidade administrativa ao Executivo. Porém, o próprio constituinte originário, estabeleceu critérios de aplicação das receitas para garantir condições mínimas de vida e de dignidade dos seus cidadãos por meio da garantia de afetação das receitas dessas contribuições à programas sociais a serem realizados. Ainda Fernando Facury Scaff (2004, p. 49), coloca:

O fato de terem sido estas alterações decorrentes de uma série de Emendas Constitucionais não permite que se argumente o fato de que se trata de uma norma constitucional de idêntica hierarquia, pois o Supremo Tribunal Federal em outra oportunidade já decidiu que Emendas Constitucionais podem ser inconstitucionais, caso violem cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV, CF), em acórdão da lavra do Relator Ministro Sydney Sanches, [...].

Se o objetivo do Governo Federal era buscar a flexibilização do orçamento, isso necessariamente não precisava ter sido feito através de Emendas à Constituição, uma vez que essa é amparada pela supremacia e que determinou regras orçamentárias mais rígidas justamente para fazer frente aos princípios constitucionais nela mesma dispostos.

A rigidez orçamentária brasileira não nasce desmotivadamente. Ela é fruto de várias circunstâncias, inclusive históricas, como a destinação de vários recursos para fazer frente ao endividamento público, ao cumprimento de precatórios, à concessão de direitos adquiridos aos servidores, enfim, para a manutenção da máquina estatal de forma organizada e harmônica.

O princípio constitucional da exclusividade orçamentária, previsto no art. 165, § 8º da Constituição Federal de 1988, reforçado pelo fato de se apontar a lei orçamentária brasileira como uma norma formal, sugerem que as vinculações estipuladas ao orçamento devem ser seguidas, principalmente na área da saúde pública, que se menciona como o exemplo mais eloqüente.

Carlito Merz, relator-geral do Orçamento da União de 2006, assim se posicionou em artigo publicado na Folha de São Paulo *on line*, (10/2/2006):

É o Orçamento público que pode efetivamente garantir esse planejamento estratégico, a programação de ações e a definição de metas de governança. Garante ainda instrumentos de controle para que a população e a esfera política fiscalizem e acompanhem o cotidiano do governo.

Quando aprovamos o Orçamento, precisamos assimilar em seus limites as demandas possíveis de atendimento. [...]

Não se deve lamentar acerca dessa austeridade na elaboração orçamentária. Pelo contrário, é uma inovação que garante mais seriedade ao processo. Com isso, a população é diretamente beneficiada, e o Poder Legislativo, valorizado em suas funções de aprovar e fiscalizar as contas públicas.

[...]

Com certeza, quanto mais realista e respeitado for o Orçamento, mais irá garantir o rumo do desenvolvimento social e do combate às desigualdades econômicas e regionais.

Conclui-se com o entendimento de que ainda se encontram desvios e desrespeito às normas estabelecidas. Quanto mais se não existissem essas vinculações orçamentárias obrigatórias que permitem uma busca de maior efetividade nos gastos estatais.

A flexibilização orçamentária, no caso do Brasil, parece ser um caminho temerário. Basta observarmos todo o processo histórico de construção de controles orçamentários rígidos nas diversas Constituições para se entender que não nasceram ao acaso, mas sim da necessidade administrativa e organizacional de um Estado que se quer justo, democrático, soberano e solidário com as necessidades sociais de seu povo.

CONCLUSÃO

A elaboração do processo orçamentário, apesar de consistir de diferentes etapas, necessita de uma congregação harmônica de objetivos que integram o processo de planejamento governamental com repercussões políticas e econômicas.

Nesse aspecto, o orçamento público visa o equilíbrio da economia, relacionando as despesas e receitas que compõem a poupança interna e gerenciando a aplicação destes recursos no atendimento de investimentos e políticas públicas que promovam o fim último do Estado.

Atendendo aos dispositivos constitucionais, a organização orçamentária brasileira se faz rígida, o que é fruto de várias circunstâncias, principalmente dos aspectos históricos abordados no texto. Porém, nos últimos anos, mais precisamente a partir da Emenda Constitucional 27, de maio de 2000, com a criação da desvinculação das receitas da União (DRU) iniciou-se um processo de flexibilização orçamentária.

O estudo do referido processo direcionou alguns questionamentos, notadamente no ponto em que contrapõe rigidez orçamentária com desvinculação das receitas. Nesse aspecto oportuno concluir que o texto constitucional se mostra claro ao vincular receitas, despesas e repasse de recursos e que, justamente por estar no texto constitucional, tais desvinculações tiveram que ser previstas em emendas constitucionais.

Portanto, a guisa de conclusão, fica claro que a flexibilização orçamentária no Brasil não parece ser o mecanismo que melhor se coaduna com o sistema constitucional. É preciso, sim, uma coerente e eficaz alocação de recursos em todas as áreas para melhor satisfazer os mandamentos da Carta Constitucional de 1988.

Para tanto, o sistema orçamentário brasileiro se estruturou com alguns instrumentos importantes como o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual e a lei de responsabilidade fiscal. Esses mecanismos, se bem integrados e utilizados, compõem um sistema orçamentário coerente que, eficientemente gerenciados, poderão atingir os objetivos definidos na busca do desenvolvimento de uma sociedade justa e igualitária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824)**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 14 out 2008.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 14 out 2008.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 14 out 2008.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937)**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 15 out 2008.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 15 out 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 15 out 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 15. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

ÉRNICA, Maurício. ISAAC, Alexandre. MACHADO, Ronilde Rocha. **O direito de ter direitos**. Disponível em: <www.educarede.org.br>. Acesso em: 08 out 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MERSS, Carlito. **Orçamento realista**. Disponível em: <www.portalsof.planejamento.gov.br/portal/clipping/20060210_01>. Acesso em: 26 out 2008.

RIBEIRO JÚNIOR, João. **Elementos de evolução do direito constitucional brasileiro**. Campinas: Edicamp, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União - DRU. In: **Revista de Direito Administrativo**. n° 236: 33-50. Ed. Renovar: Rio de Janeiro, Abr/Jun 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional n° 53, de 19/12/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VICCARI JÚNIOR, Adauto et al. Coordenado por Flávio da Cruz. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**: lei complementar n° 101, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.