



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Luiz Guilherme de Oliveira Maia Cruz

Ética Orçamentária: Balizamentos para uma Governança Responsável

Rio de Janeiro

2017

Luiz Guilherme de Oliveira Maia Cruz

Ética Orçamentária: Balizamentos para uma Governança Responsável



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, área de concentração: Direito da Cidade.

Orientadora: Prof.^a Dra. Vânia Siciliano Aieta

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C957

Cruz, Luiz Guilherme de Oliveira Maia.

Ética orçamentária: balizamentos para uma governança responsável /
Luiz Guilherme de Oliveira Maia Cruz. - 2017.

130 f.

Orientador: Profª. Dra. Vânia Siciliano Aieta.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Ética - Teses. 2. Governança – Teses. 3. Orçamento – Teses. I. Aieta,
Vânia Siciliano. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de
Direito. III. Título.

CDU 336.14

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Luiz Guilherme de Oliveira Maia Cruz

Ética Orçamentária: Balizamentos para uma Governança Responsável

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, área de concentração: Direito da Cidade.

Aprovada em 10 de março de 2017.

Banca Examinadora:

Prof.^a Dra. Vânia Siciliano Aieta (Orientadora)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Maurício Jorge Pereira Mota
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marcelo Figueiredo
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

Aos meus queridos pais, Therezinha e Luiz Gonzaga, pela dedicação e exemplo recíprocos e na formação de seus filhos, bem como as minhas saudosas avós Maria do Carmo e Cecy, com carinho, sempre lembradas.

AGRADECIMENTOS

Há muitos anos desejava dar início ao curso que culminou na realização do presente trabalho de dissertação. Nesses dois anos de estudo, tive a oportunidade de participar de uma série de debates, sob a coordenação dos nobres professores Maurício Mota, Marcos Alcino, Vânia Aieta, Angela Penalva, Beatriz David e José Ricardo Cunha. A vida é mesmo interessante: tendo sido estagiário na PGE, colaborando com o Dr. Paulo Penalva, acabamos, mais tarde, nos tornando colegas de trabalho, e vários anos depois, em duas disciplinas desse mestrado, fui aluno de sua esposa: a professora Angela Penalva. Além disso, como se não bastasse, terminado o curso, ganhei um presente surpresa: a amizade da professora Vânia Aieta. A esses exemplares professores, cada um com sua própria singularidade, experiências e conhecimento, externo meus sinceros agradecimentos.

Agradeço também aos integrantes do “Os Entrincheirados” (um singelo grupo de *Whatsapp*) pela fraterna amizade de cada um.

Aos professores Maurício Mota e Vânia Aieta consigno minha gratidão pela orientação, apoio e colaboração indispensáveis para que eu pudesse concluir essa dissertação.

Não posso deixar de registrar, nesta oportunidade, o nome de meu querido amigo José Alberto Kede, quem contribuiu, e muito, com seu trabalho, sua generosidade e espírito bondoso para que eu pudesse ter tranquilidade para desenvolver a presente pesquisa. Como um navio quebra-gelo, daqueles firmes, me levou a um porto seguro.

Gostaria também de agradecer aos professores Paulo Emílio Borges de Macedo e Ricardo Lobo Torres, que prontamente se dispuseram a emitir declarações a meu respeito em vista a apresentá-las durante o processo de admissão ao presente mestrado.

Por fim, agradeço a minha família, que tanta alegria me proporciona, e, evidentemente, a Deus por haver me dado saúde durante o período dessa pesquisa.

"Todas as coisas grandes são simples, e muitas podem ser expressas com uma só palavra:
Liberdade; Justiça; Honra; Dever; Compaixão; Esperança".

Winston Churchill.

RESUMO

MAIA CRUZ, Luiz Guilherme de Oliveira. *Ética Orçamentária: balizamentos para uma Governança Responsável*. 2017. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito da Cidade) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

A história do direito ao orçamento se confunde com a do constitucionalismo moderno. O princípio do imposto consentido e das despesas autorizadas traduz uma importante conquista da soberania popular; em seu âmago se encontra o espírito da ética orçamentária. O desenvolvimento do conceito dessa ética avançou para o *modo* como a gestão do dinheiro público se deve dar. Não basta a democracia formal; para que materialmente se realize, é preciso que o administrador público observe um *modo* de governança calcado em valores informados pela ética orçamentária, isto é, devidamente planejada, com transparência, atenta à prudência e ao equilíbrio fiscais, corrigindo eventuais medidas que deles se afastem. Visando dar efetividade a tais valores, surgiu a LRF: considerada um instrumento por excelência para um modo de gestão responsável. Sem embargo, as experiências recentes evidenciam que é necessário aperfeiçoá-la, como é preciso também interpretá-la à luz dessa mesma ética que a inspirou. O limite fixado para o endividamento público não constitui meta a ser alcançada, mas a ser evitada; o equilíbrio fiscal, por sua vez, deve ser observado em seu aspecto intertemporal, de sorte que aumentos expressivos do estoque da dívida pública ou do montante de benefícios fiscais merecem maior rigidez legal, seja pelo estabelecimento de novos dispositivos normativos, seja por intermédio de uma interpretação orientada para a efetividade da ética orçamentária. O presente trabalho visa provocar o debate sobre o assunto, trazendo uma série de dados financeiros objetivos, mormente relativos à governança recente do Estado do Rio de Janeiro, cujo resultado por si só é emblemático para o tema em questão.

Palavras-chave: Ética orçamentária. Governança. Equilíbrio e prudência fiscal.

ABSTRACT

MAIA CRUZ, Luiz Guilherme de Oliveira. *Budget Ethics: parameters for a Responsible Governance*. 2017. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito da Cidade) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The history of the right to the budget gets mixed with that of the modern constitutionalism. The principle of the consented tax and of the authorized expenses expresses an important conquest of the popular sovereignty; at its core is the spirit of budget ethics. The development of the concept of ethics has advanced to how the administrator should manage public money. Formal democracy is not enough; for a real democracy, it is necessary that the public administrator observe a *mode* of governance based on values informed by the budget ethic, it means, properly planned, with transparency, attentive to the prudence and the fiscal balance, correcting any measures that contradict them. In order to give effect to such values, the LRF emerged: considered an instrument by virtue of a responsible management mode. However, recent experiences show that it is necessary to perfect it, as it must also be interpreted in the light of the same ethics that inspired it. The limit set for public indebtedness is not a goal to be achieved, but to be avoided; The fiscal balance, in turn, must be observed in its intertemporal aspect, so that significant increases in the stock of public debt or the amount of fiscal benefits deserve greater legal rigidity, both by the establishment of new normative devices, and by means of a interpretation oriented to the effectiveness of budget ethics. This paper aims to provoke debate on the subject, bringing a series of objective financial data, mainly related to the recent governance of the State of Rio de Janeiro, the result of which is emblematic for the theme in question.

Keywords: Budget ethics. Governance. Fiscal balance and prudence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALERJ	Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.
BGU	Balanço Geral da União.
CEDAE	Companhia Estadual de Águas e Esgotos.
CF	Constituição Federal de 1988.
CPC	Código de Processo Civil.
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
CTN	Código Tributário Nacional.
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal.
LOA	Lei Orçamentária Anual.
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias.
TCE-RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.
TCU	Tribunal de Contas da União.
TJ-RJ	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.
TJ-SP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.
STJ	Superior Tribunal de Justiça.
STF	Supremo Tribunal Federal.
PPA	Plano Plurianual.
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

LISTA DE FIGURAS

Figura 0.1 - TCE-RJ Processo N° 113.423-3/14; fls.: 375.	100
Figura 0.2 - TCE-RJ Processo N° 113.423-3/14; fls.: 375	100

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	13
1	ANÁLISE ORÇAMENTO PÚBLICO.....	16
1.1	Breve análise das raízes que deram origem ao orçamento como instituto jurídico.....	16
1.1.1	<u>Europa – séculos XI/XII.....</u>	16
1.1.2	<u>Na Inglaterra.....</u>	17
1.1.3	<u>Nos Estados Unidos da América.....</u>	19
1.1.4	<u>Na França.....</u>	20
1.1.5	<u>Da Península Ibérica para o Brasil.....</u>	22
1.2	Concepção clássica do Orçamento.....	26
1.3	Orçamento e Conjuntura.....	29
1.3.1	<u>Considerações iniciais.....</u>	29
1.3.2	<u>O caráter econômico, político e regulador do orçamento.....</u>	31
1.3.2.1	<u>Caráter econômico regulador do Orçamento.....</u>	31
1.3.2.2	<u>Caráter político do Orçamento.....</u>	37
2	ÉTICA ORÇAMENTÁRIA.....	42
2.1	Essência do orçamento público: relação intrínseca para com a democracia substantiva.....	42
2.2	Ética orçamentária tendo como perspectiva a análise da conduta dos agentes políticos na escolha do destino dos recursos financeiros obtidos pelo Poder Público.....	47
2.3	Ética orçamentária como princípio normativo constitucional implícito.....	51
2.4	Ética orçamentária como princípio informativo da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	56
2.4.1	<u>Imposição de um modo de gestão em vista à satisfação da democracia material.....</u>	56
2.4.2	<u>O equilíbrio fiscal como exigência ética no planejamento e na gestão orçamentária.....</u>	59
2.4.3	<u>A prudência fiscal como exigência ética no planejamento e na gestão orçamentária. A gestão sem risco.....</u>	60

2.4.4	<u>A transparência fiscal como exigência ética no planejamento e na gestão orçamentária.....</u>	61
3	GOVERNANÇA RESPONSÁVEL: PILAR FUNDAMENTAL PARA GARANTIR O DESENVOLVIMENTO DE CIDADES SUSTENTÁVEIS.....	63
3.1	Considerações iniciais.....	63
3.2	A governança urbana deve ser voltada para o desenvolvimento de uma cidade sustentável.....	64
3.3	Os megaeventos esportivos no Brasil como instrumentos de política urbana.....	66
3.4	O equilíbrio fiscal como um dos pilares fundamentais da cidade sustentável.....	68
4	BALIZAMENTOS PARA O ENDIVIDAMENTO PÚBLICO E PARA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SOB A ÓTICA DA ÉTICA ORÇAMENTÁRIA.....	79
4.1	Análise da governança responsável sob a perspectiva dos atos que interfiram no aumento da dívida consolidada do Poder Público.....	79
4.1.1	<u>Ratings como instrumentos de análise para a contratação de dívidas.....</u>	79
4.1.2	<u>Medidas para evitar que a utilização de recursos financeiros de terceiros pelo Poder Público interfira no limite máximo de seu endividamento fixado pelo Senado Federal.....</u>	82
4.1.3	<u>Proposta de novos critérios para a concessão de contragarantias nas operações financeiras avalizadas pelos entes da federação.....</u>	87
4.1.4	<u>A problemática relativa à contratação de dívidas consecutivas e vultosas: necessidade de medidas que protejam a sustentabilidade financeira.....</u>	92
4.2	Análise da governança responsável sob a perspectiva dos atos que impliquem em não arrecadação.....	95
4.2.1	<u>Foco de interesse para o tema em análise.....</u>	95
4.2.2	<u>Parâmetro de equilíbrio em caso de combinação de atos de não arrecadação com aumento da dívida consolidada.....</u>	99
4.2.3	<u>Parâmetro de revisão com efeitos ex nunc, total ou parcial, de benefício ou incentivo fiscal, mesmo quando concedido com prazo determinado ou sob</u>	

	<u>condições</u>	101
4.2.4	<u>Nulidade de incentivos ou benefícios fiscais, mesmo quando concedidos com prazo certo e sob condições que foram cumpridas pelo beneficiário (efeito extunc)</u>	105
4.2.4.1	<u>Nulidade em razão do não cumprimento das condições formais previstas no artigo 14 da LRF</u>	105
4.2.4.2	<u>Nulidade na concessão de benefícios ou incentivos fiscais, em razão de contrariedade à moralidade administrativa e à ética orçamentário financeira</u>	108
5	CONCLUSÃO	103
	REFERÊNCIAS	122

INTRODUÇÃO

O Estatuto da Cidade¹ estabelece em seu artigo 2º as diretrizes gerais da política urbana, ocasião em que aponta, logo no primeiro inciso, que esta deve ser conduzida de forma a garantir o “direito a cidades sustentáveis, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações”.

Em lendo o referido inciso, constata-se que “*cidade sustentável*” denota o conceito de um lugar urbanamente organizado de forma a proporcionar aos cidadãos meios para que vivam com dignidade.

Sem embargo, há uma faceta subliminar que permeia o que se possa entender por uma política pública conduzida de maneira a garantir aos cidadãos uma “cidade sustentável”: a sustentabilidade dessa mesma política. Tal conclusão é evidentemente lógica, aliás, até mesmo, redundante; no entanto, é preciso frisá-la.

Ora, uma governança financeiramente insustentável jamais poderá empreender políticas públicas duradouras que possam efetivamente propiciar um ambiente adequado ao desenvolvimento de cidades sustentáveis. A propósito, uma governança pública despreocupada com a sua própria sustentabilidade financeira constitui uma avenida larga para a desordem, para a quebra de compromissos assumidos, para a paralisação dos serviços públicos, para a insegurança generalizada, para o fomento de um ambiente econômico desfavorável aos negócios, gerando desemprego, instabilidade social e tantos outros graves problemas.

Em outras palavras, concluímos que uma governança financeiramente insustentável, na verdade, atua na contramão do que deva qualquer política pública perseguir, tendo em vista os graves prejuízos de toda sorte que tal *modo* de gerir as finanças pode acarretar para a sociedade.

Essa constatação nos faz perceber o quão importante é refletir sobre o que deva ser uma *governança responsável*. Evidentemente, não há como supor possa haver governança assim qualificada que seja conduzida em desacordo para com a *ética orçamentária*. Aliás, os recentes episódios ocorridos no Brasil, e, particularmente, no Estado do Rio de Janeiro, evidenciam que é preciso aperfeiçoar as regras fiscais existentes, com o efeito de satisfazer,

¹ Lei Federal nº 10.257/2001.

sobretudo materialmente, a democracia. Daí o tema deste trabalho: “Ética Orçamentária: Balizamentos para uma Governança Responsável”, apresentado em quatro principais segmentos.

Primeiramente, analisaremos o processo histórico do “embrião orçamentário”, pois é preciso compreender o significado desse processo haja vista sua relação intrínseca com o desenvolvimento do conceito de ética orçamentária. O que implicou esse processo? Quais eram os valores perseguidos? Uma vez que a história do orçamento, mais precisamente, do direito *ao* orçamento (eis aí seu aspecto *ético originário*), se confunde com a da conquista da democracia, do constitucionalismo moderno, faremos uma exposição histórica da formação do instituto orçamentário, bem como algumas considerações relativas ao seu aspecto político, econômico e regulador.

Em seguida, passaremos para a abordagem da *ética orçamentária*, suas perspectivas política e jurídica, sua função axiológica informadora de princípios normativos aplicados na álea fiscal, bem como indicativa de um *modo* de gestão identificado com tais princípios, o que nos ajudará no exame posterior que terá por objeto o conceito de uma *governança responsável*.

Ao adentrar no tema da governança propriamente dita, trataremos sobre a mesma relacionando-a ao empreendedorismo urbano, traduzido recentemente no Brasil em políticas públicas voltadas para a realização de megaeventos, dos quais se destacam a Copa do Mundo e os Jogos Olímpicos. Tal abordagem é interessante, pois nos permite observar escolhas *concretas* de políticas públicas que efetivamente se relacionam para com a questão da governança, de forma a nos propiciar refletir a respeito das mesmas sob o ponto de vista da *ética orçamentária*.

Por fim, no último segmento mestre desse trabalho, são propostos “*balizamentos*” para uma governança responsável, tendo como critério informativo a ética orçamentária, com os princípios normativos dela decorrentes, e como instrumental de análise uma série de dados objetivos fornecidos por órgãos oficiais, mormente, que integram o Estado do Rio de Janeiro, cuja governança recente, para o estudo ao qual nos propomos, parece-nos ser um caso emblemático.

Vale lembrar que tais balizamentos são apenas proposições, ou melhor, provocações à reflexão, tendo como base as mencionadas informações objetivas, de sorte que o presente trabalho visa a suscitar debates que contribuam para a formação de uma *cultura orçamentária*

efetivamente preocupada com a *ética* no trato com as finanças públicas, haja vista a relevância deste “casamento” para o desenvolvimento de uma governança efetivamente responsável.

1 O ORÇAMENTO PÚBLICO.

1.1 Breve análise das raízes que deram origem ao orçamento como instituto jurídico.

1.1.1 Europa - séculos XI/XII

Antes de tratar de conceituar o Orçamento e de identificar os fins a que serve, faz-se necessário, para melhor compreensão de sua própria essência e finalidades, buscar as suas origens e examiná-lo sob o ponto de vista histórico.

Situaremos, então, como início de nossos estudos históricos acerca do Orçamento os séculos XI-XII, pois, conforme declara Aliomar Baleeiro, “o ponto de partida dessa investigação perde-se obscuramente no declinar da Idade Média, quando as instituições feudais, fracionado o poder real, ou imperial, confundiam receitas privadas do domínio do príncipe, – o maior latifundiário da época, com receitas autoritárias, das quais obtinham imunidade os senhores poderosos vinculados à coroa por pactos de lealdade e cooperação recíproca, sobretudo para as pelejas militares contra inimigos comuns”².

Neste período da história ocidental os reis e príncipes encontravam-se enfraquecidos, apesar de gozarem de prestígio por advirem de famílias tradicionais ou por serem grandes latifundiários. Viviam, portanto, dos rendimentos de suas terras e dos chamados direitos regalianos.

Em havendo necessidades extraordinárias, em regra, guerras, que exigissem uma maior arrecadação do rei para custeá-las, recorria este ao consentimento dos principais vassallos a fim de majorar ou criar tributos, “quer a estes fosse pedido o sacrifício, quer aos vilões, quer aos plebeus. Estes eram contribuintes dos senhores feudais, de sorte que a coroa se abstinha de coletá-los diretamente”³.

É interessante observar que, ao contrário do senso comum, já na Idade Média os reis não possuíam poderes ilimitados em face dos contribuintes, pois assembleias ou conselhos se

² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 389.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Opus cit.*, p. 389.

formavam cada vez que a necessidade superveniente se lhes apresentava, a fim de discutir a possibilidade e a justificação da criação ou majoração do imposto.

Portanto, o rei formulava suas propostas e essas eram analisadas pela assembleia que, por sua vez, decidia acerca do *quantum* a ser concedido a ele naquele caso concreto e específico. Existia, desta sorte, ainda que rudimentarmente, nestas situações excepcionais, um vínculo entre a receita obtida extraordinariamente, por meio de impostos, e a despesa que os justificava.

1.1.2 Na Inglaterra

Em 1215, João Sem Terra, derrotado pela força das armas, assinou a Carta Magna, em cujo conteúdo confirmava o princípio do imposto consentido⁴. Entretanto, Agenor de Roure declara que este princípio só esteve gravado nos corações ingleses a partir de “1225, isto é, desde a grande Carta de Henrique III”⁵.

Ressalte-se que dentre as principais causas que levaram à assinatura da Magna Carta encontra-se a questão do consentimento da taxaçaõ por intermédio de um Conselho; vejamos:

Heavy taxation, disputes with the Church (John was excommunicated by the Pope in 1209) and unsuccessful attempts to recover his French possessions made him unpopular. Many of his barons rebelled, and in June 1215 they forced King John to sign a peace treaty accepting their reforms.

[...]

The most influential clauses concerned the freedom of the Church; the redress of grievances of owners and tenants of land; the need to consult the Great Council of the Realm so as to prevent unjust taxation; mercantile and trading relationships; regulation of the machinery of justice so that justice be denied to no one; and the requirement to control the behaviour of royal officials (grifos nossos)⁶.

⁴ “Os autores, em geral, ao tratarem da origem e da evolução do orçamento, remontam ao tempo de João sem terra, e vão buscar na Magna Carta de 1215 o ponto de partida para suas explicações. E na disposição desse documento, de que “*no scutage or aid shall be imposed in the kingdom, unless the common council of the realm ...*”, costumam os pesquisadores descobrir a fonte do tão louvado princípio da necessidade de autorização popular (depois incorporado às Constituições liberais) para legitimidade dos impostos” (GILSON, Iberê. *O Orçamento como Condicionante da Administração Financeira*. Revista de Direito Administrativo, vol. 92. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1968, fls. 34).

⁵ ROURE, Agenor. *O Orçamento*. Rio de Janeiro. Ed. Pimenta de Melo & C, 1926, p. 11.

⁶ ENGLAND. *The Home of The Royal Family*. Disponível em: <<https://www.royal.uk/john-lackland-r-1199-1216>>. Acesso em 11 jan. 2017.

Apesar da Carta Magna de 1215 e da Grande Carta de 1225, a Inglaterra passou por um longo período de lutas até que se consolidasse o princípio do consentimento do tributo, pois vários reis resistiam e logravam trazer para si o poder absoluto para dirimir a respeito da cobrança dos impostos, embora contrária já fosse a exigência do costume.

Em 07 de junho de 1628, através da Petição de Direito, elaborada pelo Parlamento e sancionada, após ampla resistência, pelo Rei Carlos I, tornou-se norma o princípio do imposto consentido⁷.

Mesmo assim, não faltaram reis desobedientes à lei e resistentes a ela, de forma que somente em 1688, na fase dos Stuarts, que, após sucessivas batalhas, por fim triunfa definitivamente a doutrina do imposto consentido. “Afim, depois da revolução de 1688, e com a subida de Guilherme II d’Orange, veio do *Bill* de 1689 - *an act declaring the rights and liberties of the subjects and setting the succession of the Crowne* - estabelecendo no número 4, artigo I, nova proibição de qualquer meio de levantar dinheiro sem o consentimento do parlamento [...]”⁸.

Eis o que registrara Newton Correa Ramalho:

Pelo *Bill of Rights*, a manutenção de exércitos permanentes em tempo de paz passou a depender de autorização do Parlamento, o qual, usando de sua prerrogativa, decidiu estabelecer, como norma, o exame, a discussão e a aprovação anuais das despesas militares. Era a vitória da burguesia e da aristocracia rural... Todavia as despesas civis e da casa real continuaram imunes ao exame parlamentar, confundidas na chamada lista civil⁹.

A partir de então, quanto aos assuntos de natureza militar, o Parlamento britânico não somente passou a deliberar acerca da obtenção da receita como também a respeito das despesas e seu controle; sob estas condições que Guilherme II d’Orange subiu ao trono inglês.

⁷ “O seguinte marco miliário registado no desenvolvimento dos direitos humanos foi a Petição de Direito, feita em 1628 pelo Parlamento Inglês e enviada a Carlos I como uma declaração de liberdade civis. **A rejeição pelo Parlamento de financiar a política exterior impopular do rei** tinha causado que o seu governo exigisse empréstimos forçados e aquartelasse tropas nas casas dos súbditos como uma medida económica. Prisão arbitrária e aprisionamento por oposição a estas políticas produziram no Parlamento uma hostilidade violenta a Carlos e a Jorge Villiers, o Duque de Buckingham. A Petição de Direito, iniciada por Sir Edward Coke, baseou-se em estatutos e cartas anteriores e afirmou quatro princípios: **(1) Nenhum tributo pode ser imposto sem o consentimento do Parlamento**, (2) Nenhum súbdito pode ser encarcerado sem motivo demonstrado (a reafirmação do direito de *habeas corpus*), (3) Nenhum soldado pode ser aquartelado nas casas dos cidadãos, e (4) a Lei Marcial não pode ser usada em tempo de paz” (Grifos nossos). Disponível em: [sítio oficial do “Unidos pelos Direitos Humanos”](http://br.humanrights.com/what-are-human-rights/brief-history/magna-carta.html): <<http://br.humanrights.com/what-are-human-rights/brief-history/magna-carta.html>>. Acesso em 11 jan. 2017.

⁸ ROURE, Agenor. *Opus cit.*, p. 11-12.

⁹ RAMALHO, Newton Corrêa. *Instituições Orçamentárias Fundamentais. Série Cadernos de Administração Pública*, nº 32. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas (EBAP), 1955, p. 24/25.

Observemos que, enquanto a França, Portugal e Espanha se encontravam mergulhados no absolutismo monárquico, a Inglaterra desenhava a consolidação do instituto do Orçamento. “Foi nomeadamente na Inglaterra que, após as revoluções liberais do século XVII, se foi desenhando a instituição orçamental”^{10 11}.

De fato, “a Inglaterra precedeu a todos os outros países na afirmação do princípio de que cada imposto deve ser consentido pelo povo e suas antiquíssimas cartas constitucionais continham esta máxima, que, posteriormente, se transformou em patrimônio de todas as nações civilizadas. Aliás, esta máxima é tão antiga que os historiadores da constituição inglesa não puderam lhe descobrir a origem”¹².

1.1.3 Nos Estados Unidos da América

A guerra da independência americana teve como causa fulcral a polêmica questão do chá. Os norte-americanos, não concordando com as deliberações da Inglaterra sobre os tributos que lhes eram cobrados, levaram a Metrópole a ceder em inúmeras taxas, exceto na do chá.

Não satisfeitos, pois desejavam também votar acerca deste tributo, deu-se início à guerra da independência, e, a 17 de setembro de 1787, a Constituição dos Estados Unidos norteou o princípio da votação do Orçamento pelo Poder Legislativo, regulando-o no que diz respeito à obtenção da receita e à aplicação desta.

Decerto, “não é de se estranhar, portanto, que a questão financeira – centro das disputas em torno da independência – ainda merecesse atenção de destaque dos representantes

¹⁰ SOUZA FRANCO, Antônio. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2ª. Edição. Coimbra: Editora Almedina, 1988, p. 312.

¹¹ “A palavra inglesa “*budget*”, que significa orçamento, tem origem na pitoresca história contada de que um Ministro da Fazenda da Inglaterra da época, toda vez que se dirigia ao parlamento para apresentar o orçamento, abria uma pasta de couro e dela o retirava. A denominação, em francês, para aquele acessório masculino era “*bougette*” (pequena maleta)” (ABRAHAM, Marcus. Apresentação. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel (coord). *Orçamento Público no Direito Comparado*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2015, p. 20).

¹² “*L'Inghilterra ha preceduto tutti gli altri paesi nell'affermazione del principio che ogni imposta deve essere consentita dal popolo e le sue vecchissime carte costituzionali contenevano questa massima, che è poi diventata patrimonio di tutte le nazioni civili. Anzi questa massima è così antica che gli storici della costituzione inglese non hanno potuto ritrovarne l'origine*” (NITTI, Francesco Saverio. *Principi di Scienza Delle Finanze*. 5ª Edição Revisada. Napoli: Luigi Pierro Editora, 1922, p. 750).

norte-americanos presentes à Convenção Constitucional da Filadélfia de 1787, em que promulgou a Constituição dos Estados Unidos da América (“*The United States Constitution*”), ratificada pelos Estados-membros em 1789. Naquele momento, tinha por essencial a estruturação de um novo Estado soberano capaz de autogerir suas finanças em um cenário de respeito a limites pré-fixados, de modo a evitar a perpetração de arbitrariedade semelhante às da monarquia britânica para com as Treze Colônias”¹³.

1.1.4 Na França

Com a Revolução Francesa o Orçamento surge na Europa Continental como instituto jurídico com caráter de autorização política¹⁴.

À semelhança com as “Cortes” ibéricas, havia na França os “Estados Gerais” e os “Estados Provinciais” nos quais se faziam representar a nobreza, o clero e o povo. Tais conselhos, normalmente, reuniam-se para discutir questões relativas aos tributos. Durante um longo período da Idade Média tal era a prática; todavia, com a formação do Estado Absolutista na França, os monarcas mais rígidos, como, por exemplo, Francisco I, Henrique IV e Luís XIV, não mais ouviam os delegados da vontade nacional¹⁵.

Francesco Nitti, renomado financista italiano (séculos XIX/XX), a respeito do tema ora em análise assim bem resumiu:

A história do direito ao orçamento na França se divide, segundo Stourm¹⁶, em três grandes períodos: 1º) o período dos Estados Gerais, que durou até 1614; 2º) o

¹³ SILVA, Rodrigo da Guia. *O Orçamento Público nos Estados Unidos*. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel (coord). *Orçamento Público no Direito Comparado*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2015, p.405.

¹⁴ “O eminente financista Francesco Nitti observa que a história do orçamento se confunde com a história das origens constitucionais dos países modernos que adotaram como dogma o grande princípio inglês de que o povo, que suporta as despesas, tem o direito de limitá-las e de autorizar a decretação e a cobrança das rendas públicas” GILSON, Iberê. *O Orçamento como Condicionante da Administração Financeira*. Revista de Direito Administrativo, vol. 92. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1968. p. 34. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/31388/30187>>. Acesso em 11 jan. 2017.

¹⁵ “Em França, durante o período dos Estados Gerais, houve tentativa de implantação deste princípio básico da vida financeira dos povos — o princípio da votação do Orçamento pelo poder legislativo; mas o certo é que durante 175 anos, de 1614 a 1789, não mais se falou nisso” (ROURE, Agenor. *Opus Cit.* p. 12).

¹⁶ Francesco Nitti se reporta a René Stourm, mais precisamente, a sua obra “*Le budget*”, 4ª. Edição, Paris, da Editora Félix Alcan, 1900.

período dos parlamentos, até 1789; e 3º) o período das organizações atuais, a partir de 1789. Os Estados Gerais eram a continuação das velhas assembleias feudais. Resulta que, desde 1314, sob Felipe “O Belo”, esses se ocupavam de questões fiscais. Mas, depois do século XVI, talvez não tenham tido uma função muito eficaz. De qualquer modo, não se reuniram mais entre 1614 e 1789.

No período dos parlamentos, os Estados Gerais não foram convocados; mas os parlamentos tentaram conquistar o direito ao orçamento. Porém, não custa lembrar que agora os reis entravam nos parlamentos e ordenavam *in loco* o registro de editos contra os quais os próprios parlamentos haviam protestado¹⁷.

Um dos pilares fundamentais que causaram a Revolução Francesa foi a problemática fiscal por que passava a França neste então. Com o monarquismo absolutista não havia um controle dos gastos do Estado e, obviamente, também não se respeitava ao costume do tributo consentido em voga na baixa Idade Média.

Ora, havia reis bons administradores e maus administradores, bem assessorados e mal assessorados. Como não existia um controle orçamentário, ou seja, como não se controlava a obtenção da receita e as despesas do Estado realizadas pelo rei, no momento em que a França atravessava por um sério embaraço financeiro, que onerava cada vez mais a sociedade, exigindo-lhe sacrifícios sem que estes fossem revertidos em seu próprio benefício, o desejo por controle tornou-se cada vez mais forte, dando motivação a inúmeras ideias de natureza filosófico-jurídica que o respaldassem. Ao serem exigidos sacrifícios das várias categorias sociais através do aumento dos impostos para obtenção de maior receita a fim de se custear as excessivas despesas do Estado, estas, por sua vez, começaram a demandar, perante o rei, uma participação política efetiva que pudesse, como outrora, deliberar sobre a atividade financeira exercida pelo governante.

Foi então que, em 1788, Luís XVI decretou a igualdade de todos perante o imposto e a votação do Orçamento das despesas e “recorreu ao velho estilo, já obsoleto, e convocou para obtenção de impostos os Estados Gerais, de cuja fermentação rebentou a Revolução Francesa (1789). Eles, por autoridade própria, converteram-se em Constituinte, reafirmando, antes, o princípio de que a tributação deveria ser consentida”¹⁸.

¹⁷ “*La storia del diritto al bilancio in Francia va divisa, secondo Stourm, in tre grandi periodi : 1 periodo degli Stati Generali, cioè fino al 1614 ; 2 periodo dei parlamenti, fino al 1789 ; 3 periodo di organizzazione attuale, dal 1789 in poi. Gli Stati Generali erano la continuazione delle vecchie assemblee feudali. Risulta che, fin dal 1314, sotto Filippo il «Bello» essi si occupavano di quistioni fiscali. Ma non ebbero forse mai una funzione molto efficace, dopo il secolo XVI : ad ogni modo non si riunirono più tra il 1614 e il 1789. Nel periodo dei parlamenti gli Stati Generali non furono convocati: ma i parlamenti cercarono di conquistare essi il diritto al bilancio. Però non bisogna dimenticare che allora i re entravano nei parlamenti ed ordinavano seduta stante la registrazione di quegli editti contro cui i parlamenti stessi avevano protestato*” (Nitti, Francesco Saverio. *Principi di Scienza [...]*, p. 751).

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Opus cit.*, p. 391.

Pelos estudos acima realizados, poder-se-ia afirmar que o absolutismo monárquico fora um hiato entre as práticas dos “conselhos” dos séculos XI-XII ao XVI-XVII e o que ressurgiu após a Revolução Francesa; ou, melhor explicando, a Revolução Francesa faz ressurgir o velho costume dos conselhos da baixa Idade Média, só que, neste momento histórico, devido à existência do Estado como tal, essa prática renasce aperfeiçoada, e o que antes era muito mais costume que jurídico, agora passa a ser essencialmente jurídico e político.

Por isto é que se pode fazer a assertiva de que o Orçamento “teria uma consagração mais exata, particularmente no que diz respeito aos aspectos da autorização política na França (com a Revolução Francesa) e nos Estados Unidos (após a sua independência com base na Constituição de 1787)”¹⁹.

1.1.5 Da Península Ibérica para o Brasil

Na península Ibérica, por meados do século XI-XII surgiram as “Cortes” — reuniões de pessoas representantes do clero, da aristocracia e dos comerciantes, em substituição às “Cúrias” — que somente representavam o clero e a aristocracia feudal. Essas Cortes deliberavam sobre temas tributários. “Num documento de 31 de março de 1091, já Afonso VI notifica a cobrança de um tributo extraordinário e alude ao consentimento dos que vão pagá-lo. Mas escritores fixam nas Cortes de Leão de 1188 o início do solene reconhecimento de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes”²⁰.

Com a expulsão dos árabes da península Ibérica, surgem como expressão política as Vereanças, ou seja, órgãos locais municipais, cujos membros eram eleitos pelos moradores do município, e se destinavam à administração local, à decretação de tributos vinculados a obras públicas e a despesas de interesses comuns; seguindo, obviamente, ao critério da tributação consentida. Além disso, indicavam os representantes às Cortes.

Portanto, às Vereanças, entre outras atividades, cabia o exercício da atividade financeira local, pois administrava a receita através da decretação de tributos e decidia sobre as despesas — *exercendo a política fiscal* — seguindo o critério do interesse comum da

¹⁹ SOUZA FRANCO, Antônio. *Opus Cit.*, p. 312.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Opus Cit.*, p. 390.

necessidade pública local. Os “Senados da Câmara”, conforme Aliomar Baleeiro, eram aquelas Vereanças consideradas mais importantes em uma dada região.

Por essa razão, quanto as Vereanças, Aliomar Baleeiro afirmou que:

(...) há exagero em atribuir-se exclusivamente a Inglaterra e a França o princípio do imposto consentido, mas cabe-lhes, sobretudo à primeira, a difusão de doutrinas e das práticas orçamentárias, que já existiam em estado embrionário em todos os povos europeus. Estes, por efeito de instituições feudais, obrigavam o monarca a pedir a uma assembleia de contribuintes o assentimento para aplicação de tributos. Os princípios da representação política e da anuência expressa para o imposto, bases do Orçamento, já estavam implícitos nessas práticas vetustas que há perto de mil anos se observavam também em Espanha e Portugal (grifo nosso). Deste passariam ao Brasil colonial através das instituições municipais [...] ²¹.

Cabe salientar que essa mesma estrutura política foi trazida para o Brasil através da colonização lusa. Quando os reis portugueses necessitavam de contribuições extraordinárias, tinham de dirigir-se às Câmaras locais e estas, por sua vez, deliberavam acerca dos “donativos” a elas requisitados. Eis o que escreveu Aliomar Baleeiro:

Os reis portugueses, quando necessitaram de contribuições extraordinárias, “pedidos”, “peitas” ou “donativos”, para a guerra contra a Holanda, ou cumprimento da paz com esta, libertação de Angola, dote para a princesa real, reedificação de Lisboa etc., dirigiram seus apelos às Câmaras municipais brasileiras, que deliberavam, então, a maneira de repartir o gravame. Algumas delas celebraram empréstimos desde o primeiro século da colonização ²².

Vale registrar que o processo de formação do instituto do orçamento no Brasil deu-se, sobretudo, através de alvarás e cartas régias que foram firmando, pouco a pouco, os seus princípios basilares. Poder-se-ia dizer, plagiando Agenor de Roure, que estes constituem o embrião orçamentário brasileiro.

Marco importante, sem dúvida, foi a vinda da família real para o Brasil ²³, em razão das novas perspectivas que tal fato trouxe para a então colônia portuguesa: foram abertos os

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Opus Cit.*, 1994. p. 392.

²² BALEEIRO, Aliomar. *Opus Cit.* 1994. p. 393.

²³ Segundo Manuel Oliveira Lima, a Corte de Portugal foi recebida com grande entusiasmo pelos cariocas: “O desembarque da família real portuguesa ao Rio de Janeiro, aos 08 de março de 1808, foi mais que uma cerimônia oficial, foi uma festa popular. Os habitantes da capital brasileira, generosamente, corresponderam às ordens do Vice-Rei Conde dos Arcos e saudaram o Príncipe Regente, não simplesmente como estipulavam os editais, respeitosa e carinhosamente, mas com a mais tocante efusão. Dom João pode facilmente divisar a satisfação, a reverência e o amor que animavam os seus súditos transatlânticos no semblante daqueles que, em aglomeração compacta, se alinhavam desde a rampa do cais até a Sé, que então era a Igreja do Rosário [...]” (OLIVEIRA LIMA, Manuel. *Dom João VI no Brasil*. Volume I. Rio de Janeiro: Typ. Jornal do Comércio, de Rodrigues & C, 1908, , p. 71).

Registra-se, por oportuno, que o termo “*generosamente*”, acima escrito, vem no original expresso como “*bizarramente*”. Entretanto, como o sentido da palavra à época (1908) não coincide com o seu uso comum contemporâneo, e a sua transcrição *ipsis litteris* faria perder o sentido do contexto em que é apresentado no texto

portos brasileiros ao comércio direto com o estrangeiro (Carta Régia de janeiro 1808); foi criada a Cadeira de Ciência Econômica no Rio de Janeiro; permitiu-se o estabelecimento de fábricas e manufaturas etc... Estas e outras medidas implicaram profundas consequências às dotações a serem aplicadas nesta grande colônia, pois “a principal despesa pública que Portugal fazia no Brasil de então era a destinada à manutenção dos exércitos das diversas capitanias”²⁴.

Por alvará de 28 de junho de 1808, Dom João VI criou o Conselho de Fazenda, determinando o registro de dados referentes às receitas obtidas e suas respectivas destinações^{25 26 27}. Surge, portanto, por primeira vez no Brasil, a fiscalização das contas que virão a ser públicas, visando, justamente, o controle dos gastos do Reino e de seus domínios ultramarinos.

Para tanto, Dom João VI estabeleceu três contadorias gerais para o recebimento e escrituração das rendas²⁸; “a Terceira Contadoria tinha por finalidade a escrituração, contabilidade e fiscalização das rendas reais estabelecidas nos governos da Bahia,

original, optou-se por colocar sua acepção mais antiga, como consta no Dicionário Aurélio: “Bizarro. [...] *Adj.* 1. Gentil, nobre, generoso” (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 3ª. edição. Curitiba: Editora Positivo, 2004, p. 303).

²⁴ ROURE, Agenor de, *Opus Cit.*, p.13.

²⁵ “Eu, o Príncipe Regente, faço saber aos que este Alvará por força de Lei virem, que sendo indispensável para as atuais circunstâncias do Estado estabelecer o quanto antes nesta Capital um Erário ou Tesouro Real e Público e um Conselho de minha Real Fazenda, para a mais exata Administração, Arrecadação, Distribuição, Assentamento de que pende a manutenção do Trono e o bem comum de meus fiéis vassallos, pois que as dilações em semelhantes negócios são de gravíssimas consequências...” (Alvará de 28 de junho de 1808. Disponível em: <http://www.camara.leg.br/Internet/InfDoc/conteudo/Colecoes/Legislacao/Legimp-A1_21.pdf#page=3>. Acesso em 13 jan. 2017

²⁶ “O Erário Régio, também chamado de Real Erário, Real Fazenda, Tesouro Público ou Tesouro Geral, foi criado no Brasil pelo decreto de 11 de março de 1808... Meses depois, o alvará de 28 de junho determinou novamente a criação do órgão, estabelecendo maiores detalhes sobre seu funcionamento e decretando que através dele, juntamente com o **Conselho de Fazenda, fossem expedidos todos os negócios pertencentes à arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Real do continente e domínios ultramarinos**” (grifos nossos); Arquivo Nacional. Memória da Administração Pública Brasileira. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=3259>>. Acesso em 13 jan. 2017

²⁷ “O método adotado, o das partidas dobradas, obrigava a uma descrição detalhada das receitas e despesas, devendo os livros de contabilidade registrar do lado esquerdo as entradas e, do direito, as saídas de dinheiro, o que possibilitava o acompanhamento do saldo a cada dia. Além disso, iniciou-se a utilização de novos tipos de registros, como a folha de caixa (diários), os balancetes (livros mestres) e os movimentos de receita e despesa”. Arquivo Nacional. Memória da Administração Pública Brasileira. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=3259>>. Acesso em 13 jan. 2017

²⁸ “Diferentemente de Portugal, o Erário no Brasil estava dividido em Tesouraria-Mor, Mesa, três Contadorias-gerais e uma Tesouraria-geral dos Ordenados, Pensões, Juros e Tenças” (Arquivo Nacional. Memória da Administração Pública Brasileira. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=3259>>. Acesso em 13 jan. 2017

Pernambuco, Maranhão, Pará, Ceará, Piauí, Paraíba, ilhas de Cabo Verde, Açores, Madeira e África Ocidental, e das administrações e contratos neles compreendidos”²⁹.

Antes mesmo do aludido alvará, já havia sido determinada a prestação mensal de contas pelos Tesoueiros Reais, em razão das despesas militares e civis por eles ordenadas, como também foi exigida a elaboração de um balanço semestral do Erário, com a entrega ao Rei, ao final de cada ano, da Conta geral do Estado, na qual constava toda receita e despesa declarada, devidamente discriminada, com a respectiva importância anual.

Pelo decreto de 06 de março de 1821, cria-se o cargo de Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda, sendo que a responsabilidade dos funcionários do Erário e dos Tesoueiros Reais, no que diz respeito à fiscalização dos gastos, é transferida a ele. “Em 1821 as coisas começaram a mudar. As Cortes Portuguesas, reunidas em Lisboa, haviam decretado as bases da Constituição, que aqui foram juradas a contragosto, mas solenemente juradas. Nas bases 31^a, 32^a, 34^a e 35^a a linguagem já não era a mesma: em vez de *meu real erário e meu patrimônio*, dizia-se: *erário público e bens públicos*. O produto dos impostos já era o patrimônio da Nação. O mau uso desse patrimônio acarretava a responsabilidade do Ministro. A imposição dos tributos e a forma de sua repartição ou aplicação pertenciam ao povo, representado pelos seus deputados”³⁰. Tão grande a transformação da grande colônia brasileira, trazida pela mudança da sede do governo de Dom João VI para o Rio de Janeiro, que, frisa-se, bem se adaptou à vida nos trópicos, que a *Corte de Lisboa* chegou a ser chamada por *Corte do Rio*³¹, e Dom João, referido como *Rei do Brasil*³².

²⁹ Arquivo Nacional. Memória da Administração Pública Brasileira. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=3259>>. Acesso em 13 jan. 2017.

³⁰ ROURE, Agenor de. *Opus Cit.*, p. 15.

³¹ Manuel Oliveira Lima, transcrevendo as impressões de John Luccock, um comerciante de Yorkshire que residiu no Brasil durante dez anos (de 1808 a 1818), assim registrou: “Luccock teve uma verdadeira intuição sobre o estado d’alma do soberano, ao escrever as seguintes palavras...: “O frio e fleumático político do norte raramente calcula o efeito das belas paisagens sobre o espírito humano; pois, do contrário, não esperaria que a Corte de Portugal deixasse sua nova residência. Esta influência é silenciosa, mas poderosa. ... A sugestão da natureza tem contribuído para tornar a Corte portuguesa desejosa quase de alterar sua designação, e os estrangeiros favorecem esta inclinação, falando da Corte do Rio e não mais da de Lisboa”” (OLIVEIRA LIMA, Manuel. Dom João VI no Brasil. Vol. I. Rio de Janeiro: Typ. Jornal do Comércio, de Rodrigues & C, 1908. p. 78).

Eis a transcrição acima no texto original das anotações Luccock: “*The cold and phlegmatic Northern politician has seldom calculated the effect of fine scenery upon the human mind, or he would not have expected the Court of Portugal to leave its new abode. This is a silent but powerful agent.... It has contributed to render the Court of Portugal almost ambitious to change its designation; and foreigners indulge the propensity, by speaking of the Court of Rio, and no longer of that of Lisbon*” (LUCCOCK, John. Notes on Rio de Janeiro and Southern Parts of Brazil. A residence during ten years in that country, from 1808 to 1818. Londres: Editado por Samuel Leigh, fls. 34/35).

Os dados históricos acima citados desenharam a evolução dos princípios que culminaram na formação do regime orçamentário democrático brasileiro. Constatamos, assim, que, em ocasião da independência do Brasil (1822), antes mesmo da elaboração da nossa primeira Constituição (1824), já se encontrava formado no seio brasileiro o embrião que daria origem às regras relativas ao Orçamento do novo Estado: “a anualidade da receita e da despesa; a fiscalização na aplicação do dinheiro público, prestação de contas pelos responsáveis; a especialização ou discriminação das verbas da receita e da despesa”³³.

1.2 Concepção clássica do Orçamento

Analisando a França monárquica, observa-se que o embaraço financeiro, ocorrido pelos excessivos gastos do Estado por falta de controle dos mesmos pela sociedade, foi fundamental para a eclosão da Revolução Francesa.

Por conseguinte, qual seria a concepção original do Orçamento? Obviamente, o Orçamento com o instituto jurídico e político deveria atender ao critério do equilíbrio financeiro. E o que significa este “equilíbrio financeiro”?

Significa que, ao contrário da prática estatal no absolutismo monárquico, o Estado não pode gastar mais do que arrecada e, além disso, o Estado só deve gastar no que for essencial às suas finalidades (segurança interna, externa; administração da justiça, saúde, educação...) e à sua manutenção.

É no bojo deste espírito que surge o Orçamento como instituto jurídico, refletindo, portanto, em sua concepção clássica, a necessidade do controle dos gastos do Estado como meio de obtenção do equilíbrio financeiro do mesmo, evitando, assim, o pesado ônus social através do aumento de impostos que geravam receitas desnecessárias — devido aos gastos excessivos — ou mal gerenciadas — por gastar-se no que não é essencial, prioritário.

Confirmando o raciocínio acima, José Afonso da Silva declara o seguinte:

Todo o processo orçamentário, dentro dessa concepção clássica, tinha e tem um objetivo: é o alcance do equilíbrio financeiro; é conduzir a economia pública, pelo manejo dos recursos com que conta o Estado, tanto no campo da receita, como no da

³² “Roi du Brasil, nunca de outra forma se referia a Dom João o cônsul geral da França, Lesseps, na sua correspondência oficial a Paris” (OLIVEIRA LIMA, Manuel. *Opus Cit.*, p. 78).

³³ ROURE, Agenor de, *Opus Cit.*, p.16.

despesa, a uma situação de equilíbrio entre os ingressos e os gastos públicos ordinários³⁴.

No mesmo sentido, Liberato de Castro Carneiro, ao analisar a história financeira e orçamentária do Império no Brasil, em obra clássica, de 1889, afirmou:

As leis econômicas são rigorosas em sua essência, e tanto se aplicam ao indivíduo ou família, como ao município, província ou nação, quer esta se componha de milhões, quer de milhares de habitantes.

[...]

O equilíbrio do orçamento caracteriza a regularidade das finanças de uma nação. Algumas vezes aparece a desordem representada pelo déficit, que pode ser um puro acidente, ou um mal permanente³⁵.

Além da questão referente ao equilíbrio financeiro nas contas públicas (ou reais), com base no breve resumo do processo histórico que levou ao direito ao orçamento nas diferentes regiões apresentadas, constata-se que a origem da peça orçamentária como instituto jurídico tem como cerne a necessidade “de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, *de só verem efetivadas as despesas permitidas e as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei do orçamento* (grifo nosso)”³⁶.

Assim, o direito ao orçamento consiste na ideia de que os gastos realizados pelos governantes e as respectivas receitas para tanto devem se submeter à autorização por parte de um “conselho”. Desta necessidade, que se tornara, no caso francês, premente devido aos embaraços financeiros de Luís XVI, é que surgiu a Revolução Francesa, cuja consequência foi a institucionalização do Orçamento segundo a sua concepção clássica, ou seja, **como um dos meios mais importantes para controlar o balanço do Estado, não permitindo despesas sem respectiva receita e só permitindo gastos considerados essenciais, prioritários, de acordo com os critérios liberais de Estado.**

Ora, não por acaso, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, constam dispositivos que trazem princípios básicos de ordem financeira; vejamos:

³⁴ AFONSO DA SILVA, José. Orçamento-Programa no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 01.

³⁵ CASTRO CARREIRA, LIBERATO. *História Financeira e Orçamentária do Império no Brasil*. Tomo I. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, p. 17.

³⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito Financeiro e Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 73-74.

Manifeste de l'Assemblée Constituante, dans la Révolution Française, que fut proclamé de 26 août 1789, comme base de la législation: ...

*ARTICLE XIII - Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune et indispensable; **elle doit être également répartie** entre tous les citoyens en raison de leurs facultés.*

*ARTICLE XIV - Les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, **de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quantité, l'assiette, le recouvrement et la durée.***

*ARTICLE XV - La société a le droit **de demander compte** à tout agent public de son administration”³⁷. (grifos nossos).*

Ocorre, porém, que, apesar da declaração do artigo XIV do Manifesto da Assembleia Constituinte de 26 de agosto de 1789, supracitado, “ainda em 1814, a Constituição francesa era omissa em matéria de iniciativa da despesa, deixando ao Rei a livre disposição do produto dos impostos”³⁸.

Adotou-se o princípio do consentimento quanto à cobrança dos impostos, mas foi laxa no que se refere à aplicação destes. Aliás, cabe lembrar que sob a égide da igualdade, liberdade e fraternidade, sobe ao poder Napoleão Bonaparte, um francês nascido em Ajácio, na Córsega, quando então esta ilha ainda não pertencia ao território do Estado da França. Diz Agenor de Roure que “em 1803, para ter dinheiro de que necessitava nas vésperas do rompimento com a Inglaterra, mandou vender a Luiziania aos Estados Unidos, dizendo: — ‘*Je Veaux 50 million et, à moins de cette somme, je ne traterai pas.*’ E a Luiziania foi vendida aos americanos por 80 milhões de francos, sem consulta à vontade da nação”³⁹, pois “Napoleão fazia o que queria”⁴⁰.

Tal falta de preocupação com a aplicação dos gastos, o que é contraditório ao sentido que deu eclosão à Revolução Francesa, é confirmada pelo Senador Liberato de Castro Carreira em seu livro “O Orçamento do Império”, de 1883. Nele o Senador mostra os sucessivos “*déficits*” orçamentários do Estado francês no século XIX.

³⁷ NUNES, Pedro. Dicionário de Tecnologia Jurídica. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1990, p. 925.

³⁸ ROURE, Agenor. *Opus cit.*, p. 12.

³⁹ ROURE, Agenor. *Idem.*

⁴⁰ ROURE, Agenor. *Idem.*

1.3 Orçamento e Conjuntura⁴¹

1.3.1 Considerações iniciais

Ao analisar o Orçamento, simplório seria deter-se ao mero documento formal que autoriza o gasto do dinheiro público. Simplório também seria enquadrar a lei de Orçamento como sendo um mero instrumento contábil legal, que correlaciona despesas e receitas. O Orçamento define metas, indica caminhos. Desta maneira, pode-se perceber que este intrigante instituto jurídico sofre constantemente influência externa: ao mesmo tempo em que indica rumos, expressa a concepção preponderante que se tem dele. Por isso haver afirmado José Afonso da Silva que “*depende da concepção do Orçamento a fixação do que deve conter*”⁴².

O seu conteúdo é um reflexo de um governo, dos líderes de uma sociedade, de suas prioridades, é o reflexo da ideologia predominante, da estrutura econômica, financeira, política e social de uma nação. Em suma, é o Orçamento fruto de uma conjuntura. Com muita propriedade afirmara Cid Heráclito de Queiroz:

O Orçamento reflete diretrizes, os princípios e as regras da Constituição, do Direito Público e do Direito Privado, as normas das leis de finanças públicas e, ao mesmo tempo as diretrizes governamentais, as políticas econômica, financeira, monetária, fiscal, social e militar. Reflete mais, reflete a boa ordem ou a desordem, da administração e das finanças públicas⁴³.

A leitura do artigo 165, parágrafo 2º, da Constituição Federal pode ajudar-nos a compreender a relação do orçamento com a conjuntura em que se encontra inserido o respectivo ente federado proponente: “A lei de diretrizes orçamentárias — *lei que, segundo o seu próprio nome já expressa, trata de orientar e apresentar as metas da lei orçamentária a*

⁴¹ O presente subitem “*Orçamento e Conjuntura*” foi objeto de publicação, sob a coordenação do Professor Ricardo Lobo Torres, pela Editora *Lumen Juris*, no volume VIII, dedicado ao Direito Financeiro, na Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, p. 46/55. No entanto, o texto ora apresentado sofreu modificações em razão de sua revisão e atualização.

⁴² DA SILVA, José Afonso da. *Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 622.

⁴³ QUEIROZ, Cid Heráclito de. *O Orçamento Perdulário e Inconstitucional*. Rio de Janeiro: Carta Mensal, agosto de 1992, volume XXXVIII, nº 449, p. 42-43.

ser aprovada para o exercício seguinte (inserção nossa) — compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal [...], orientará a elaboração da lei orçamentária anual [...]”.

Portanto, “a LDO representa o planejamento tático do governo, ao definir as metas e prioridades para o exercício financeiro subsequente, levando-se em consideração o plano plurianual”⁴⁴, trata-se, assim, de “um plano prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para a ulterior elaboração da proposta orçamentária do Executivo, do Legislativo (art. 51, IV, e 52, XIII), do Judiciário (art. 99, §1º) e do Ministério Público (art. 127, §3º)”^{45 46}.

Aliás, a Lei 4.320/64, ao dispor especificamente sobre o conteúdo e forma de proposta orçamentária, exige que a mensagem de encaminhamento da proposta orçamentária contenha a “exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante [...]; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa” (artigo 22, inciso I, da Lei 4.320/64).

Observemos, por exemplo, na esteira do assunto ora tratado, a L.D.O. de 2017 do Município do Rio de Janeiro: “A Mensagem que encaminhar o Projeto de Lei Orçamentária Anual conterá: I - relato sucinto do desempenho financeiro da Prefeitura nos últimos dois anos e cenário para o exercício a que se refere a proposta; II - resumo da política econômica e social do Governo” (artigo 9º, §2º, da Lei 6.088 de 21 de julho de 2016).

Constata-se, assim, que a mensagem enviada pelo Executivo ao Legislativo, tem o intuito de explicar ao referido órgão parlamentar os motivos que deram causa às dotações propostas pelo governo, logo, não haveria sentido a falta de conexão destas dotações com a sua pretensão política no campo social e econômico, e, por conseguinte, são as dotações orçamentárias a própria concretização das ações pretendidas pelo governo, o reflexo da conjuntura econômica, política e social do ente federado que apresenta a proposta orçamentária, bem como do contexto da própria conjuntura nacional.

⁴⁴ MARQUES DA SILVA, Moacir. *Lei de Responsabilidade Fiscal. Enfoque jurídico e contábil para os Municípios*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014, p. 27.

⁴⁵ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. O Orçamento na Constituição*. Volume V. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, p. 67.

⁴⁶ A Emenda Constitucional nº 45 de 2004 introduziu na Constituição da República a autonomia financeira da Defensoria Pública, de forma que passou a caber-lhe, também “a iniciativa de sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias” (artigo 134, §2º, da CRFB/88).

1.3.2 O caráter econômico, político e regulador do orçamento

1.3.2.1 Caráter econômico e regulador do Orçamento

Bem cedo percebeu-se a intensa relação entre o Orçamento e a conjuntura pois “os escritores clássicos tinham já uma noção dos laços entre as receitas e despesas, de um lado, e o conjunto da situação econômica do país, por outro lado. Compreendiam e ensinavam que as finanças governamentais dependiam do bom estado dos negócios dos particulares”⁴⁷.

Em 1883, o célebre Senador Liberato de Castro Carreira afirmara ser “o Orçamento a base fundamental da vida do homem e das nações; sem ordem na regularidade das suas despesas, a confusão será inevitável, desde que não estiverem em harmonia com a despesa”⁴⁸.

A Primeira Guerra Mundial e a crise de 1929 jogaram por terra o princípio do equilíbrio orçamentário como base para o desenvolvimento das nações. As inúmeras necessidades sociais emergentes e a falta de recursos na iniciativa privada, particularmente, nos países classificados no rol dos pertencentes ao terceiro mundo, para avançar nas pesquisas e no seu processo de industrialização, levaram o Estado a ampliar seu campo de ação.

Ademais, difundiu-se a ideia de que, em caso de crise no sistema capitalista, era preciso que o Estado, através da promoção de obras, evitasse a queda do consumo, a quebra de empresas e reduzisse o nível de desemprego.

Neste período surgem as teorias do economista inglês John Keynes, teorias estas que justificavam o *déficit* público com base na necessidade de investimentos em obras que evitassem os males das cíclicas crises do capitalismo: “... a eliminação do desemprego em massa, tornou-se a pedra fundamental da política econômica nos países de capitalismo democrático reformado, cujo mais famoso profeta e pioneiro, embora não o único, foi o economista inglês John Maynard Keynes (1883-1946). O argumento keynesiano em favor dos benefícios da eliminação permanente do desemprego em massa era tão econômico quanto

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. O Orçamento, Rio de Janeiro, Pimenta & C., 1926, p. 03.

⁴⁸ Senador Liberato de Castro Carreira. O Orçamento do Império, Editora Typographia Nacional, Rio de Janeiro, 1883, p. 03.

político. Os keynesianos afirmaram, corretamente, que a demanda a ser gerada pela renda de trabalhadores com pleno emprego teria o mais estimulante efeito nas economias em recessão”⁴⁹.

Em admirável passagem de seu livro mais importante — *The General Theory of Employment, Interest and Money* (inserção nossa), argumentava Lord Keynes que se o Tesouro enchesse velhas garrafas com notas e as enterrasse no fundo de minas de carvão, permitindo, após, que fossem desenterradas segundo o princípio do *laissez-faire*, desapareceria o desemprego e a renda real da comunidade e o seu capital provavelmente cresceriam; melhor seria construir casas, advertia o economista, mas, na sua impossibilidade, enterrar garrafas com dinheiro era melhor que nada⁵⁰.

Influenciado pela Teoria Keynesiana, o financista Aliomar Baleeiro⁵¹ chegou a afirmar: “Nunca os Estados Unidos prosperaram tanto quanto a partir da Segunda Grande Guerra, quando gastaram somas astronômicas e exigiram de seus cidadãos impostos que as gerações anteriores consideravam incompatíveis com a sobrevivência da prosperidade”⁵².

No entanto, a Teoria Keynesiana, em razão do elevado potencial inflacionário intrínseco à mesma, foi objeto de críticas⁵³. Ludwig von Mises, por exemplo, declarou que “Lord Keynes, o mesmo homem que disse que no final das contas estaremos todos mortos, foi

⁴⁹ HOBBSAWM, Eric, *A Era dos Extremos - O breve Século XX (1914-1991)*. São Paulo: Editora Schwarz, Companhia dos Livros, 1995, p. 99-100.

⁵⁰ LOBO TORRES, Ricardo. *O Orçamento na Constituição*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1995, p. 46.

⁵¹ Com relação ao apreço da teoria keynesiana pelo renomado financista brasileiro, insta transcrever interessante registro do Professor Ricardo Lobo Torres: “Aliomar Baleeiro, que sofria a influência das ideias de Keynes, dizia que estava encerrado “o tempo das finanças neutras, as quais sucedem as finanças ativas, afirmativa de que posteriormente ele próprio passou a duvidar” (Ricardo Lobo Torres, *O Orçamento na Constituição...*, pg. 27).

⁵² BALEEIRO, Aliomar. *Opus Cit.*, 1994. p. 400.

⁵³ “John Maynard Keynes morreu em 1946 com pouco mais de 60 anos de idade. Sua influência vem dos anos 30, porém pode-se dizer que foi após sua morte que o keynesianismo adquiriu mais força - quando, já defunto, nada mais podia o próprio Keynes fazer para controlar seus discípulos. As ideias de Keynes passaram a abranger muito mais que os aspectos específicos de sua obra técnica e sua influência transcendeu a área econômica. ... O pensamento keynesiano tomou conta dos livros de economia, da imprensa, dos especialistas assessores dos governos, dos servidores públicos, dos políticos, dos tributaristas, enfim de todos aqueles que de forma direta ou indireta tinham algo a ver ou podiam influenciar a administração pública, principalmente em seus aspectos econômicos. Quem analisa hoje criticamente todo o significado da influência keynesiana pode chegar à conclusão de que Lord Keynes - se vivo estivesse e se tivesse aderido ao keynesianismo - seria hoje o sumo pontífice do inflacionismo. Hayek foi seu contemporâneo e amigo pessoal, embora desde os anos 30 tenha sido um dos únicos e talvez o mais forte crítico dos conceitos de Keynes: sempre disse com todas as letras que a generalização da teoria de Keynes somente levaria à inflação desenfreada e ao próprio desemprego. ... Hayek sempre destacou que o legado da teoria keynesiana - o diagnóstico equivocado do desemprego, o temor em relação à poupança e a injustificada fé na intervenção governamental - influiu negativamente nas ideias básicas dos elaboradores de políticas econômicas durante mais de uma geração. Entretanto, Hayek também destacou em seu trabalho que muitos dos exageros e defeitos fatídicos do keynesianismo se devem mais à ação dos discípulos de Lord Keynes posteriormente ao seu falecimento” (MAKSUD, Henry. *Uma Introdução às obras de F. A. Hayek*. In: HAYEK, Friedrich August von. *Fundamentos da Liberdade*. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Editora Visão, 1983, p. XVII/XVIII).

um representante do extenso rol de autores inflacionistas do século XX. [...]. Em 1936, em sua obra *General Theory of Employment, Interest and Money*, Lord Keynes deploravelmente elevou esse método – aquelas medidas de emergência do período 1929-1933 – à categoria de princípio, ao status de sistema fundamental de política. Justificava sua teoria dizendo mais ou menos o seguinte: “O desemprego é um mal. Se quiser que desapareça, inflacione o meio circulante”⁵⁴.

Observa-se, portanto, a função do Orçamento como instrumento regulador da economia, posto que, a depender da política fiscal adotada, nela produzirá, inexoravelmente, diferentes efeitos.

De fato, o acelerado crescimento do endividamento público, com a conseqüente hiperinflação e a desorganização monetária dela decorrente na economia brasileira, bem como seus efeitos no agravamento da crise social⁵⁵, fez surgir com força no Brasil, nos anos 90, a discussão a respeito do tamanho do Estado e da necessidade de aprovação de orçamentos equilibrados^{56 57 58}, culminando, em 2000, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

⁵⁴ MISES, Ludwig von. *As Seis Lições*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Instituto Liberal, 1998, p. 61 e 66.

⁵⁵ Como destacado por Hayek, a inflação por longo período tende a causar graves tensões sociais; vejamos: “Observemos simplesmente, então, que a inflação torna cada vez mais difícil às pessoas de renda média tomar medidas tendentes a garantir recursos para a idade avançada; que ela desestimula a poupança e estimula o endividamento e que, com o aniquilamento da classe média, cria um perigoso fosso entre os indivíduos totalmente desprovidos de bens e os ricos - situação típica de países que sofreram períodos prolongados de inflação e que tem sido fator de grande tensão em tais sociedades. Talvez ainda mais nefastos sejam os seus efeitos psicológicos mais amplos, ou seja, a generalizada despreocupação com o futuro, que se dissemina pouco a pouco pela população, e a tendência a procurar exclusivamente vantagens imediatas, que já predominam na política de governo” (HAYEK, Friedrich August von. *Os Fundamentos da Liberdade*. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Editoria Visão, 1983, p. 408). Se para as pessoas de renda média, que num ambiente inflacionário ainda logram acesso às instituições financeiras para se resguardarem dos efeitos nocivos da perda de valor real da moeda, tal ambiente lhes torna difícil o planejamento a longo prazo, imaginemos a situação daqueles indivíduos que se encontram na faixa dos menos favorecidos da sociedade, e que, portanto, não possuem facilidade de acesso ao sistema financeiro; esses, certamente, são os que mais sofrem os efeitos da inflação.

⁵⁶ Como exemplo desse fato, podemos citar a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União, relativa ao exercício de 1995, que assim dispôs: “Constituem objetivos básicos da administração pública federal, a serem contemplados na sua programação orçamentária: I - a *eliminação do déficit público* (grifo nosso), com vistas à consolidação da estabilidade econômica e à criação de bases sólidas para a retomada sustentada do desenvolvimento;VI - modernização da administração pública *através de um esforço persistente de redução dos gastos operacionais, racionalização dos gastos*, descentralização de encargos e *eliminação de superposições e desperdícios*” (Art. 2º, incisos I e VI, lei 9082, 25/julho/1995).

⁵⁷ De fato, o endividamento público e a conseqüente inflação que assolou, particularmente, os países da América Latina, criaram o ambiente para o discurso do equilíbrio orçamentário: “Temos de alterar a maneira de lidar com os *déficits* fiscais, definindo os melhores gastos. Não queremos mais controlar o *deficit* na boca do caixa. Um Orçamento equilibrado e realizável é necessário”, afirmou o então Ministro da Fazenda, Pedro Malan (Jornal O Globo, 14 de fevereiro de 1995, p.27).

O Orçamento, desde então, tem sido analisado sob a ótica do controle da dívida pública e da necessidade de diminuição do Estado. “Na França dos anos oitenta a alternância no poder dos neoliberais e dos socialistas não impediu certa coerência no sentido do corte dos gastos e do equilíbrio orçamentário e econômico”⁵⁹.

Insta lembrar que o Orçamento, como instituto jurídico, nasce, principalmente, por ser um instrumento de controle dos gastos do governante, evitando que o Estado gaste desnecessariamente e, posteriormente, incida sobre os cidadãos o ônus do *déficit* público, pois, como sabemos, os reis absolutistas gastavam como, quando e em que quisessem.

A propósito, “o Orçamento, por essas razões, floresceu em sua primeira fase, como processo de fiscalização financeira e cerceamento das tendências perdulárias de governantes dissociados dos interesses gerais das massas. Estabelecido para cada ano, forçava o rei à convocação periódica e regular dos representantes em parlamento”⁶⁰.

Em que pese o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a experiência dos últimos anos⁶¹, tanto no âmbito da União, como, por exemplo, no do Estado do Rio de Janeiro, parecem indicar que ainda remanesceu, no seio da Administração Pública, uma *cultura orçamentária* despreocupada com os graves efeitos prejudiciais de uma política calcada no endividamento público e desapegada ao princípio da prudência fiscal.

A necessidade do equilíbrio orçamentário encontra-se também no fato de que o Estado no exercício de suas atividades básicas — educação, saúde, segurança — tem-se demonstrado ineficiente devido à falta de recursos financeiros e de um controle efetivo na execução das dotações para a realização dessas atividades de relevante interesse social.

Uma vez que as demandas são enormes e os recursos financeiros são escassos, o Poder Público deve concentrar seus esforços no que efetivamente é prioritário para a sociedade. Não se trata de discutir se o Estado deve ser máximo ou mínimo, mas onde deve estar presente e ausente.

A Constituição da República estabelece que, ressalvados os casos nela previstos, “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos

⁵⁸ “Há princípios que são inegociáveis... o governo não abre mão que as emendas sejam sempre orientadas no sentido de permitir o equilíbrio orçamentário”⁵⁸, afirmou o então líder do governo na Câmara, Deputado Federal José Aníbal (GAZETA MERCANTIL, 03 de fevereiro de 1995, p. 6).

⁵⁹ LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 1995. p. 49.

⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Opus Cit.*. 1926. p. 235.

⁶¹ Referimo-nos aos anos, aproximadamente, de 2009 a 2016.

imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (artigo 173 da CRFB/88).

Passados tantos anos da Constituição de 1988, diante da ineficiência das Políticas Públicas de relevante interesse para os cidadãos – *como, por exemplo, na área da segurança pública, da educação, saúde, moradia* –, e em face dos prejuízos bilionários decorrentes do exercício de atividades econômicas sob a gestão do Poder Público, se nos parece oportuna a reflexão sobre em que setores deve o Estado estar presente e em quais deve ausentar-se.

Ora, nesse sentido, tem-se indagado se seria imprescindível a atuação da Administração Pública, por exemplo, em atividades de extração, refino, distribuição ou venda de petróleo, diante da evidente necessidade de que *envide seus esforços* para proporcionar, particularmente para os menos favorecidos, acesso à saúde e educação, para encontrar soluções relativas às demandas dos cidadãos por mobilidade urbana adequada, por moradia digna, como também para garantir *efetivamente* segurança à integridade física e ao patrimônio das pessoas.

Quanto à função reguladora do Orçamento, a leitura dos parágrafos anteriores já a demonstrara. O momento histórico determinará a concepção que se tenha a seu respeito.

Houve época em que se entendeu necessária uma preponderante presença do Estado na economia, com base na ideia de que lhe caberia corrigir as falhas do mercado que levariam às crises cíclicas do capitalismo⁶².

No entanto, “a doutrina moderna concebeu outros princípios, com fundamento na análise dos ciclos econômicos, firmando a premissa básica de que *não é a economia que deve equilibrar o Orçamento, mas o Orçamento é que deve equilibrar a economia* (grifo nosso), levando em conta que a tributação e os gastos públicos constituem mecanismos básicos da política compensatória, que, às vezes, requer uma política de *déficits* fiscais, outras vezes a sua contenção”⁶³.

⁶² Como contraponto a essa ideia de atuação do Poder Público na correção das falhas de mercado, insta transcrever trecho do prefácio de Philip Booth, no livro “Escolha Pública”, de Eamon Butler: “Mas se o autointeresse cria certos resultados nos mercados, nos quais alguns acreditam causar problemas que os políticos devem consertar, nós devemos assumir que essas mesmas forças de autointeresse existem dentro dos sistemas políticos que tentam corrigir as falhas de mercado? Assim que isso é apreciado, certamente, há um “divisor de águas” no debate sobre a intervenção governamental apropriada – nós não podemos mais assumir que o governo onisciente e benevolente pode melhorar um resultado de mercado. Decisões governamentais irão elas mesmas serem afetadas pelos autointeresses dos políticos, dos eleitores, burocratas, reguladores etc. Quando você viu eleitores em uma região demonstrarem apoio ao fechamento de um hospital para que os serviços de saúde em outra área pudessem ser melhorados?” (BUTLER, Eamon. *Escolha Pública. Um guia*. 1ª ed. São Paulo: Bunker Editorial, 2015, p. 12/13).

⁶³ DA SILVA, José Afonso. *Opus Cit.*, p. 625.

A crise financeira por que passava a França a partir da segunda metade do século XVIII, levou-a à Revolução de 1789 e às exigências de um controle dos gastos do Rei com o intuito de proteger a sociedade de vir a sofrer o ônus de uma administração mal conduzida e sequer voltada em benefício dos cidadãos. Aquela crise deu origem e inspiração aos conceitos básicos do Orçamento e à sua concepção clássica.

Sabe-se que o Estado do Bem-estar Social está passando por uma profunda crise financeira, gerada, em grande parte, devido ao esgotamento do limite do endividamento público ao qual atingiram os Estados nos anos finais da década de setenta. Daí a necessidade do fortalecimento das finanças públicas, necessidade esta tão apregoada por expoentes estrangeiros e brasileiros.

Dito fortalecimento propiciará ao Estado orientar-se em cumprir com eficiência e eficácia determinadas funções consideradas de sua própria natureza como ente político.

Por isto declarou Ricardo Lobo Torres: “Com a crise financeira do Estado do Bem-estar Social decresce a importância da função econômica do Orçamento, que perde o objetivo de regular a economia global do País e passa a perseguir o equilíbrio entre despesas e receitas”⁶⁴.

Desta sorte, “a função reguladora do Orçamento, manifestação do Estado Social Fiscal, implica, pois, diminuição da exagerada competência de que gozava a Administração no Estado do Bem-estar Social... por conseguinte, *afirma-se sobretudo na via do Orçamento* (grifo nosso), com o controle dos gastos públicos, o redirecionamento da despesa do Estado e certa regulação do social e do econômico”⁶⁵.

Interessante notar que o Estado, ao se empenhar para alcançar o equilíbrio orçamentário, fazendo-se “*menos presente*” para viabilizar a economia, na verdade está, ainda que indireta e paradoxalmente, atuando como seu ente regulador.

O Estado Social Fiscal não se confunde com o neoliberalismo, que é radical ao apregoar o Estado Ultramínimo, protetor somente daqueles que são capazes de pagar pela proteção. Aliás, com a ampliação do direito ao voto a todos os cidadãos, seria insustentável um Estado estritamente nos moldes do Liberal Clássico.

Poder-se-ia afirmar que o Estado Social Fiscal é uma espécie de simbiose entre o Estado Fiscal e o Estado de Prestações. Aquele trata de reduzir suas despesas extravagantes,

⁶⁴ LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 1995. p. 50.

⁶⁵ LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 1995. p. 16-17.

equilibrando o Orçamento, enquanto este, o Estado de Prestações, direciona as despesas em atividades sociais, melhorando a prestação dos serviços públicos.

O Estado Fiscal assume não ser capaz de satisfazer a todas as necessidades dos cidadãos e, ao mesmo tempo, assume não serem inexauríveis as suas fontes financeiras. Desta forma, é preciso diminuir os gastos para que não se esgotem as fontes financeiras do Estado e buscar, na medida de sua capacidade, “*na via da despesa pública, reduzir as desigualdades sociais e garantir as condições necessárias à liberdade*”⁶⁶; eis aí o aspecto social do Estado.

O equilíbrio orçamentário é, portanto, o fundamento através do qual o Estado se assenta para que possa exercer com eficiência as Políticas Públicas. Não se trata de um Estado puramente fiscal, estritamente liberal, mas sim de um Estado *Social* Fiscal.

1.3.2.2 Caráter político do Orçamento

Interessante notar, em relação à abordagem ora em análise, que os dois primeiros incisos do artigo 48 de nossa Constituição, elencados no seu Título III, Seção II (“Das Atribuições do Congresso Nacional”), dizem respeito à questão tributária e à lei de Orçamento, ou seja, à Política Fiscal de captação de recursos e aplicação dos mesmos; vejamos:

Artigo 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República... dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: I - sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas; II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, Orçamento anual [...].

Observa-se, por conseguinte, a importância política do tema em análise. Já estudamos a origem do Orçamento como instituto jurídico e o processo que culminou na vitória do imposto consentido, bem como o costume que existia, antes do absolutismo, de que os impostos deveriam ser justificados perante um conselho, conselho este que tratava de representar os contribuintes.

Poder-se-ia afirmar, portanto, que, na perspectiva atual, os parlamentares seriam os representantes dos contribuintes — obviamente, é mais ampla a representação que exercem e a força que lhes legitima — e, como tais, a exemplo dos conselhos feudais, deliberam acerca do consentimento dos tributos e da conseqüente autorização das despesas.

⁶⁶ LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. O Orçamento na Constituição. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, p.13.

Deste fato, infere-se que o Parlamento, para aprovar tributos, receitas outras ou despesas, deve estar bem informado acerca dos fins a que se destinam, de forma que se lhe deve apresentar, para tanto, um quadro minucioso de cada receita e de sua respectiva despesa, explicando, inclusive, as finalidades que as justifiquem.

Por estas razões, “quanto mais um regime se afasta do ideal do Estado de Direito, tanto menos o Parlamento decide do conteúdo do Orçamento público, da tributação e das despesas. Assim, nasceu a concepção do Orçamento moderno, graças ao qual os representantes dos contribuintes condicionavam sua aprovação ao emprego dos fundos aos fins que mais interessava ao povo representado”⁶⁷.

Através destes comentários, conclui-se que o instituto jurídico do Orçamento volta-se ao princípio do imposto consentido e o transporta para o princípio das despesas consentidas e necessárias, *servindo, desta forma, como um instrumento de equilíbrio entre as forças políticas de um Estado*: o Executivo propõe e o Legislativo dispõe sobre a proposta; em havendo conflito sobre interpretações jurídicas, surge o Judiciário para dirimir o impasse.

A não aceitação da proposta orçamentária, ou a não aprovação das contas do Poder Executivo, constitui em fato também de cunho político, pois expressa a necessidade de mudanças no quadro ministerial, ou do representante do Governo no Congresso Nacional, ou, até mesmo, da renúncia ou do impeachment, conforme o caso, do Presidente, e, em se tratando de um país parlamentarista, a queda do gabinete.

Quando o parecer prévio do Ministro Thompson Flores que não aprovava as contas do ano de 1936 do Presidente da República – Getúlio Vargas — fora seguido pelos Ministros do Tribunal de Contas, não há dúvidas de que isto representava um quadro de instabilidade política e, implicitamente, exigia mudanças. Dentre outros fatores, certamente, o embaraço político gerado pela não aprovação das contas do então Presidente da República, Getúlio Vargas, levou ao Estado Novo, à dissolução do Congresso, em 10 de novembro de 1937, e à permanência do Presidente no poder.

Em abril de 2015, o Tribunal de Contas da União ratificou por unanimidade o parecer do Ministro Augusto Nardes, que havia recomendado a rejeição das contas da União referentes ao exercício de 2014, dando ensejo, assim, à fundamentação jurídica que propiciou o *impeachment* da então Presidente Dilma Rousseff, em 31 de agosto de 2016. Em que pesem

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Opus Cit.*, 1926. p. 395.

as razões jurídicas que levaram ao voto do citado Ministro⁶⁸, bem como ao acolhimento do mesmo por seus pares, evidentemente, a rejeição das contas da União possui forte carga política^{69 70}.

⁶⁸ O TCU identificou fatos relevantes para a não aprovação das contas do Governo relativas ao exercício financeiro de 2014, alguns dos quais são abaixo destacados:

“● As distorções quantificáveis totalizam R\$ 281 bilhões, ou 2,38 vezes o Patrimônio Líquido da União; ● O Passivo está subavaliado em R\$ 256 bilhões, o que seria suficiente para inverter a situação patrimonial da União, tornando o Patrimônio Líquido negativo, em razão da retificação irregular de restos a pagar não processados, da ausência de registro de passivos junto aos bancos públicos em razão do pagamento de programas sociais, bem como de falha na consolidação do BGU; ● Foram apontadas distorções relacionadas a estimativas contábeis inadequadas ou inexistentes, cujos montantes, caso confirmados, poderiam representar uma parcela substancial do total de ativos e passivos da União. Essas distorções estão relacionadas às estimativas dos passivos contingentes e dos créditos tributários a receber; ● O Ativo Imobilizado não reflete a situação patrimonial da União em decorrência de deficiências na avaliação e mensuração dos imóveis de uso especial e dominiais, da não contabilização dos imóveis destinados à reforma agrária, bem como de deficiências na depreciação de bens móveis e imóveis; ● Há falhas de divulgação em notas explicativas sobre transações com partes relacionadas, e, sobre o déficit atuarial do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); ● Houve limitações de escopo, que impedem a obtenção de evidência de auditoria suficiente e adequada, relacionadas às despesas da União com pensões militares e militares inativos” (vide no seguinte endereço eletrônico, p. 61/62 (acesso em 12/11/2016): <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/10/idSisdoc_9778566v4-60-VOTO-MIN-AN-2015-10-7.pdf>..

Ao final, após elencar uma série de irregularidades, dispostas em 12 itens remanescentes, nos quais são apontados os dispositivos constitucionais (artigo 37, caput; artigo 167, incisos II e V) e infraconstitucionais violados (relativos à LRF, à Lei 4.320/64, à Lei 12.919/2013 e a alguns Decretos da União), o Ministro Relator Augusto Nasder assim concluiu: “*devido à relevância dos efeitos das irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos, não elididas pelas contrarrazões apresentadas por Sua Excelência, não houve observância plena aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, conforme estabelece a lei orçamentária anual, razão pela qual as Contas não estão em condições de serem aprovadas, recomendando-se a sua rejeição pelo Congresso Nacional*” (vide p. 62/65 do documento constante no seguinte endereço eletrônico – acesso em 12/11/2016: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/10/idSisdoc_9778566v4-60-VOTO-MIN-AN-2015-10-7.pdf>..

⁶⁹ “Em abril de 2015, a equipe econômica da presidente Dilma Rousseff (afastada definitivamente do cargo um ano e oito meses após tomar posse em seu segundo mandato, depois de o Senado aprovar o impeachment, por 61 votos a 20, em 31 de agosto de 2016, por crime de responsabilidade) foi acusada, em parecer do TCU, de adiar repasses de recursos do Tesouro Nacional para bancos públicos, como BNDES e Banco do Brasil, melhorando artificialmente as contas do governo em 2014, ano eleitoral. Batizadas de “pedaladas fiscais”, as manobras descumpriram a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), segundo o Ministério Público (MP) junto ao TCU. Em junho de 2015, documento do MP pediu a rejeição das contas de Dilma por fraude da LRF, citando inclusive a atuação de Thompson Flores na reprovação das contas do governo Getúlio Vargas. “Se, após a implantação do Estado Novo, o corajoso gaúcho Thompson Flores foi vítima de represália com disponibilidade compulsória decretada pelo ditador, na era democrática os magistrados de Contas dispõem de garantias especiais, que constituem as salvaguardas necessárias para exercerem, com plena independência, coerência, isenção e compromisso com a sociedade brasileira”, destacou o documento”. Acesso em 12/11/2016 ao seguinte endereço eletrônico: <<http://acervo.oglobo.globo.com/fatos-historicos/antes-de-dilma-so-getulio-vargas-teve-as-contas-do-governo-rejeitadas-pelo-tcu-16687345>>..

⁷⁰ A constatação registrada pelo TCU acerca da “existência de mais de R\$ 2 trilhões em passivos atuariais e contingentes não contabilizados” (vide no seguinte endereço eletrônico – acesso em 12/11/2016: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/10/idSisdoc_9778566v4-60-VOTO-MIN-AN-2015-10-7.pdf>), por exemplo, indubitavelmente, acarreta forte impacto na sociedade. A esse respeito, vide entrevista concedida pelo Ministro Augusto Nardes, na qual afirma categoricamente que “a proposta esse ano era para não aprovar as contas da Presidente Dilma, pelo fato de não estarem contabilizando a parte da previdência atuarial. Vou te dar um número também gigantesco do que aconteceu esse ano: 2,3 trilhões

O controle na elaboração e na execução do Orçamento denota, portanto, o importante papel deste instituto jurídico para o equilíbrio entre os Poderes e, por conseguinte, para o cumprimento da democracia, não apenas no plano formal, como também sob o seu aspecto material.

Em outras palavras, constata-se que o Orçamento é um instrumento para o equilíbrio político uma vez que, por seu meio, o Congresso *participa do planejamento* da política⁷¹. Desta afirmação conclui-se que, por consequência, é também o Orçamento um instrumento através do qual se pode realizar plenamente a democracia.

De fato, se os parlamentares, ao disporem sobre a proposta orçamentária do Executivo, o fizerem conforme o interesse da sociedade, a cidadania estará sendo exercida; isto porque através da ingerência do Congresso sobre a lei de Orçamento pode a sociedade participar, por seus representantes, do controle político sobre os gastos do Executivo.

Podemos, portanto, concluir que se a *democracia formal* dá-se por intermédio do cumprimento das regras eleitorais através das quais os eleitores escolhem livremente seus representantes; estes, uma vez eleitos, para que a democracia material possa se cumprir, devem participar do planejamento do Orçamento e no controle de sua execução, de maneira condizente com os interesses da sociedade, pois, do contrário, haverá um “*teatro de democracia*”.

A propósito, é oportuno destacar que o Orçamento, segundo verificado, surgiu principalmente para *controlar* e *orientar* os gastos do governante, já que este administra dinheiro que não lhe pertence, fruto da embrionária ideia de que as despesas, como os impostos, também devem ser consentidos pela coletividade⁷². Desta sorte, o simples provimento dos cargos políticos do Parlamento por intermédio do sufrágio universal não é

não estão contabilizados, a chamada previdência atuarial. ... houve uma maquiagem nessa questão das contas da Presidente Dilma; portanto R\$2,3 trilhões não foram contabilizados nas contas da Presidente Dilma de 2013... no ano que vem nós vamos analisar 2014”. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=WRtMBMePcIg>>. Acesso em 12 nov. 2016.

⁷¹ “Mas, com as necessidades do planejamento, ao controle político se soma hoje a coparticipação do Congresso na feitura do Orçamento, mediante a prévia orientação e as metas traçadas na lei de diretrizes orçamentárias e a decisiva opção quanto ao montante dos gastos públicos e ao tamanho do Estado” (LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 1995. p. 42).

⁷² Nesse sentido, lembremo-nos das célebres palavras de Agenor de Roure: “[...] a votação do Orçamento, com cálculo da receita e a fixação da despesa, representa a vitória do princípio da soberania popular sobre a soberania real – vitória obtida, depois de lutas muito sérias entre as duas soberanias, pela consagração definitiva de regras gerais a adotar na limitação das despesas e na determinação das taxas e dos impostos a cobrar, substituindo o regime anterior da cobrança de taxas e impostos por exclusiva vontade dos Reis, que gastavam como entendiam” (ROURE, Agenor de. *Opus Cit.*, p. 11).

suficiente para que se garanta plenamente a democracia, posto que os eleitos têm o dever não somente de participar do processo que formaliza o Orçamento, como também de fiscalizar o cumprimento do mesmo e dos preceitos normativos de cunho orçamentário.

É preciso, portanto, que a sociedade tenha prévia consciência desses deveres e da relevância do cumprimento desses para um ambiente propício ao seu próprio desenvolvimento, sem a qual não haverá a respectiva cobrança dos eleitores sobre os eleitos.

A esse respeito é interessante observar que a adoção de políticas fiscais por diferentes entes da federação distanciadadas de princípios da prudência e equilíbrio fiscais, com seus efeitos nefastos (desemprego de milhões de pessoas, desorganização no planejamento das políticas públicas, escassez de recursos para fazer frente ao pagamento do funcionalismo, dos inativos e pensionistas, inoperância de serviços essenciais etc.), tem, justamente, reavivado junto à sociedade a importância da condução da coisa pública sob a *ética orçamentária*, isto é, de uma gestão da coisa pública pautada na garantia do cumprimento dos preceitos normativos constitucionais e infraconstitucionais relativos ao Orçamento, bem como da necessidade de aprimorá-los.

Por fim, insta registrar que o Orçamento é também um reflexo do plano de um governo, o seu programa político. “A realização do programa político se traduz *necessariamente em despesas novas ou reduções de despesas* (grifo nosso)” (*Apud* Aliomar Baleeiro)⁷³, afirma Gaston Jèze. Portanto, o Orçamento é um plano de ação do governo que se encontra no poder, e, por conseguinte, espelhará sua linha ideológica com tanta força quanto for o seu respaldo popular e político.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. *Opus Cit.*, 1926. p. 396.

2 ÉTICA ORÇAMENTÁRIA

2.1 Essência do orçamento público: relação intrínseca para com a democracia substantiva.

O Orçamento surge, segundo já verificado, como instituto jurídico tendo em vista a imprescindibilidade “de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, **de só verem efetivadas as despesas permitidas e as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei do orçamento** (grifo nosso)”⁷⁴.

Constata-se, assim, que as regras disciplinadoras de cunho orçamentário, das quais derivam o Orçamento Público e com base nas quais o mesmo é executado e fiscalizado, constituem, inexoravelmente, a conquista da sociedade de seu direito de participação nesse processo de escolhas dos impostos consentidos e das despesas autorizadas; em outras palavras, o *instituto jurídico orçamentário* constitui a conquista da democracia pela sociedade.

O Orçamento Público, portanto, como um compêndio de escolhas públicas, é indissociável do conceito de democracia, o que, aliás, foi bem observado por Agenor de Roure ao afirmar que:

[...] a votação do Orçamento, com cálculo da receita e a fixação da despesa, representa a vitória do princípio da soberania popular sobre a soberania real — vitória obtida, depois de lutas muito sérias entre as duas soberanias, pela consagração definitiva de regras gerais a adotar na limitação das despesas e na determinação das taxas e dos impostos a cobrar, substituindo o regime anterior da cobrança de taxas e impostos por exclusiva vontade dos Reis, que gastavam como entendiam⁷⁵.

Como se observa, a escolha das prioridades da atuação da Administração Pública, bem como a execução das mesmas, deve ser respaldada e executada pela via da Lei do Orçamento. Aliás, “todas as decisões fundamentais das políticas públicas passam, necessariamente, pelo

⁷⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Opus Cit.*, p. 73-74.

⁷⁵ ROURE, Agenor de. *Opus Cit.*, p.11.

orçamento, embora não seja ele responsável pelos resultados que venham a ser alcançados na realidade social”⁷⁶.

Constata-se, portanto, que o Orçamento, na qualidade de instituto jurídico, não se limita ao seu aspecto estritamente formal, pois a forma como é gerido pode acarretar importantes consequências de interesse da sociedade. Questões que envolvem escolhas públicas, por exemplo, relativas à mobilidade urbana, à infraestrutura de transporte que agilize e torne mais barata a distribuição dos produtos⁷⁷, ou, ainda, as que dizem respeito aos gastos em segurança, em saúde ou em educação passam, necessariamente, pela lei do orçamento⁷⁸.

Tal constatação nos leva a questionar a respeito da relação entre os princípios normativos disciplinadores da política fiscal e a obediência e importância que as autoridades políticas lhes conferem, já que atuam – ou devem atuar – na qualidade de mandatários daqueles – do povo – que, na verdade, são os *titulares do direito* de consentir os tributos e demais meios de obtenção de receita e de autorizar as respectivas despesas, sob regras, inclusive, que garantam para as gerações contemporâneas e vindouras, na medida do possível, um *mínimo existencial*.

Pode-se, assim, perquirir nos seguintes termos: de que serviria um processo eleitoral para provimento de cargos políticos se, por sua vez, os eleitos nesse processo deixassem de dar eficácia aos princípios informadores do Direito Financeiro⁷⁹, ou de aprimorá-lo, omitindo-

⁷⁶ LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 2000. p. 2/3.

⁷⁷ Conforme cediço, a qualidade da infraestrutura de transporte de mercadorias, por exemplo, possui intrínseca relação para com os custos de logística (preço, agilidade e volume transportado, por exemplo), que, por sua vez, compõem o que se denominou por “custo Brasil”. Ora, “aparentemente, solucionar tal questão poderia ser encarado como um esforço de caráter meramente administrativo ou tecnocrático, mas que, na prática, representa a solução de uma das maiores mazelas do país, e que se traduz pelas seguidas perdas de posição do Brasil no ranking logístico mundial desenvolvido pelo Banco Mundial, que mede a eficiência dos sistemas de transportes em 160 países. A versão de 2014 do trabalho, mostra que, no ano de 2007, o Brasil estava na 61ª posição, em 2010 estava na 41ª posição, em 2012, na 45ª posição, e em 2014, na 65ª posição...” (DELMO PINHO. *Rio de Janeiro – Estratégia para a Construção de uma Plataforma Logística de Classe Mundial*. In: Coordenadores: AIETA Vânia Siciliano (Coord.); GONÇALVES JUNIOR, Jerson Carneiro; SETTE FORTES, Márcio; SÁ RIBEIRO, Marco Aurélio. *Infraestrutura e o Futuro do Brasil no Séc. XXI: Desafios e oportunidades para os empresários desenvolverem as estruturas econômicas junto com as Administrações Públicas e a inegável melhoria nas condições de vida do povo brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015, p. 58).

⁷⁸ A propósito, é oportuno transcrever a célebre frase do Senador Liberato de Castro Carreira, que, em 1883, referindo-se à matéria ora tratada, assim afirmou: “O Orçamento é a base fundamental da vida do homem e das nações” (CASTRO CARREIRA, Senador Liberato de. *Opus Cit.*, p. 3).

⁷⁹ Como bem ensina o Professor Ricardo Lobo Torres, as regras disciplinadoras de cunho orçamentário constituem um subsistema do Direito Financeiro, ao lado das normas tributárias e monetárias; vejamos: “*A Constituição Orçamentária é um dos subsistemas da Constituição Financeira, ao lado da Constituição Tributária e da Monetária, sendo uma das Subconstituições que compõem o quadro maior da Constituição do Estado de Direito, em equilíbrio e harmonia com outros subsistemas, especialmente a Constituição Econômica e a Política*” (LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 2000. p. 1).

se na fiscalização da gestão orçamentária a ponto de propiciar óbices à satisfação dos interesses dos cidadãos, como, por exemplo, na oferta de uma infraestrutura de transporte eficiente e confortável, de acesso à saúde e educação com qualidade, na proteção de sua integridade física e de seus bens (segurança pública)?

Verifica-se, portanto, que um controle inadequado nas escolhas públicas compendiadas no orçamento, isto é, desprovido de eficácia e critérios éticos tanto na proposição, como na aprovação e na execução orçamentárias, acabam por não atender à realização plena da democracia material. Ora, sem esse controle, é possível efetivamente que se satisfaçam as prementes e legítimas demandas dos cidadãos para a melhoria de sua qualidade de vida na urbe?

Ora, é mister notar que o Orçamento Público é um instituto jurídico-político por excelência⁸⁰, não havendo, por sua vez, como desconectá-lo do regime essencialmente democrático.

Aliás, tendo em vista a estreita relação entre a Política Fiscal, que perpassa necessariamente pela trinca de leis orçamentárias⁸¹, e a realidade da vida na cidade, bem como seus efeitos de ordem econômica e monetária⁸², se nos parece indispensável que se conceba a “democracia” não apenas em seu aspecto “*formal*” – como um regime que dispõe

⁸⁰ Ao conceituar o Orçamento Público, Francisco Pontes de Miranda afirmou que “*o Orçamento é ato político, porque se liga à deliberação do Congresso Nacional e à sanção do Presidente da República, no tocante à seleção dos meios financeiros e das despesas*”, além do que constitui também um “*ato jurídico, porque é lei, em sentido formal; é ato econômico financeiro, por seu conteúdo; é ato administrativo, porque, por ele, se rege financeiramente, a administração*” (PONTES DE MIRANDA, Francisco. Comentários à C.F. 67. 2ª. Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 195).

⁸¹ O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) constituem a tríade de leis orçamentárias consagradas pela Constituição da República de 1988.

⁸² Escolhas por gastos públicos respaldadas em receitas obtidas mediante a contração de empréstimos podem, por exemplo, acarretar, posteriormente, para o pagamento dessas dívidas, a necessidade de relevante aumento de impostos, ou a emissão de títulos da dívida pública, situações essas que implicam em retração na economia com efeitos, inclusive, na política monetária, o que, *de per se*, demonstra o caráter econômico, e até mesmo monetário, das escolhas políticas expressas no Orçamento Público.

Interessante notar que, segundo bem esclarecido pelo renomado economista Gustavo Loyola, “*quando o Tesouro financia seus gastos com a emissão de dívida pública no mercado financeiro, a política monetária é afetada pelo conhecido efeito de deslocamento (crowding-out) do crédito privado. A voracidade do Tesouro na tomada de recursos no mercado reduz espaço para o crédito privado, fenômeno que tem efeitos relevantes sobre o crescimento da economia, e induz o Banco Central a recalibrar de forma compensatória a política monetária*”. De igual forma, “*quando o Governo financia seus déficits com expressivos aumentos de impostos indiretos, a elevação de preços resultantes pode demandar a atuação do Bacen para limitar os seus efeitos inflacionários. O mesmo raciocínio é válido nas situações em que a manipulação dos preços e das tarifas praticados por empresas controladas pelo Governo é utilizada como instrumento captador de receitas extras para o financiamento do Tesouro*” (LOYOLA, Gustavo. *As relações entre a política fiscal e a política monetária no Brasil – diagnósticos e propostas*. In: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto (Organização). *Finanças Públicas. Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade*. 1ª. Edição. Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Record, 2016, p. 221/222).

de um processo eleitoral por meio do qual a sociedade participa na escolha de seus representantes – mas, também, em seu caráter “*material*”, isto é, como um instrumento efetivo pelo qual a sociedade logra, por seus representantes, priorizar e realizar escolhas públicas, como também fiscalizar a própria gestão financeiro-orçamentária, particularmente no *modo* como é conduzida.

A esse respeito, insta salientar o entendimento do nobre Professor Diogo de Figueiredo:

Ora, uma democracia substantiva, para sua prática, não pode depender apenas do sufrágio eletivo de representantes; exige, cada vez mais uma decidida abertura a uma autêntica participação, com a derrubada dos remanescentes muros autocráticos... infelizmente, ainda erguidos em mentes de políticos estatocratas, que se revelam em suas práticas anacrônicas, pelo desprezo à economicidade, ao equilíbrio fiscal, à prudência fiscal e, sobretudo, à legitimidade nos gastos públicos, que, afinal, oneram os contribuintes e impõem altos custos e insegurança às transações econômicas e ao progresso dos povos⁸³.

Destaca-se, por oportuno, que um dos principais deveres do Poder Legislativo – senão o mais importante – diz respeito ao controle financeiro do Estado, nele compreendidos o *consentimento* com a carga tributária a ser suportada pela sociedade e a *autorização* das despesas que o Poder Público pretende realizar; aliás, não por acaso esse controle se encontra elencado, justamente, nos dois primeiros incisos do artigo 48 da Constituição da República, que dispõe sobre as atribuições do Congresso Nacional; vejamos:

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

I - sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas;

II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado;

[...].

Ora, uma vez que pela Lei do Orçamento se realiza de forma concreta o princípio dos impostos consentidos e das despesas autorizadas, se não houver na sociedade uma noção clara da importância do orçamento em si, ou seja, da maneira como se deve conduzir a gestão orçamentária (sua proposição, aprovação e execução) no sentido de, efetivamente, o referido instrumento jurídico se prestar para a realização da *democracia substancial*, não haverá como

⁸³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Orçamentos e Finanças Públicas Democráticas. Um breve ensaio sobre a legitimidade fiscal*. In: LOBO TORRES, Ricardo. Coord. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Direito Financeiro. Vol. VIII, 2001, p. 04.

exercer um controle efetivo sobre aqueles – os parlamentares – que tem a missão, justamente, de fiscalizar o Poder Público, isto é, de *controlar a política de captação e de gastos do Estado*; e, esse controle, vale lembrar, engloba a *qualidade* dessa política.

Destaca-se que esse controle não é missão exclusiva do Parlamento – e aqui é que se encontra uma faceta interessante da Advocacia Pública: os Procuradores de Estado e do Distrito Federal, no cumprimento de seus deveres institucionais, segundo cediço, podem e devem exercer, internamente, o controle da legalidade dos atos da administração.

Ora, uma vez que o Parlamento instituiu a Lei de Responsabilidade Fiscal, com o efeito de produzir eficácia aos princípios do *equilíbrio e da prudência fiscais*, foi conferida aos Advogados Públicos uma importante ferramenta jurídica através da qual podem – e devem – exercer, prévia e internamente, o *controle da legalidade da gestão orçamentária*.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, aliás, constitui um valioso instrumento de controle das finanças públicas e surgiu na esteira da evolução do conceito de uma democracia meramente formal para uma democracia substancial, isto é, que não se limita ao sufrágio eletivo dos governantes, já que a gestão da coisa pública deve dar-se em conformidade para com princípios da economicidade, do equilíbrio e prudência fiscais – que constituem valores informados pela ética orçamentária –, tal gestão, por sua vez, deve ser também objeto de controle, não apenas por parte do Poder Legislativo⁸⁴, como também da parte dos membros das Procuraturas, no âmbito interno da própria Administração (artigo 59 da LRF). A este respeito, insta ressaltar os ensinamentos do Professor Diogo de Figueiredo:

Porém, mais do que a todas as pessoas, a Constituição exige essa observância por parte daqueles que, por profissão, livremente abraçada, **devam sustentar permanentemente, em prol da sociedade, a supremacia desses valores fundantes**: tal é o caso dos membros das Procuraturas constitucionais, aos quais são impostos certos comportamentos específicos, como, sinteticamente o são, os de **sustentar**, com dever mínimo, e o de **aperfeiçoar**, como dever pleno, **a ordem jurídica instituída**.

Se com o comando **sustentar**, se visa ao desempenho de atos eficazes, aptos a manter a incolumidade da ordem jurídica, indubitavelmente, com o comando **aperfeiçoar** há de se pretender, além da efetiva prática desses atos, comportamentos eficientes, capazes de **aprimorar qualitativamente o sistema, pois a democracia**

⁸⁴ “O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal não veio sem resistências, uma esperada reação que, mais uma vez, demonstra que hoje a clivagem no plano das ideias políticas não mais se faz na velha opção, de ordem unida intelectual, entre esquerda e direita, mas entre a democracia formal e a democracia substancial. [...] Não obstante, o aspecto mais importante para o Direito Financeiro é que nos últimos decênios, os institutos das finanças públicas, em sua evolução, passaram auspiciosamente a refletir as modificações contemporâneas do conceito de democracia, na transcendência de seu conteúdo formal para um novo e rico conteúdo material” (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Orçamentos e Finanças Públicas Democráticas. Um breve ensaio sobre a legitimidade fiscal*. In: LOBO TORRES, Ricardo. (Coord.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Direito Financeiro*. Vol. VIII, 2001, p. 1).

material não se aperfeiçoa senão trilhando o laborioso caminho da eficiência⁸⁵.
(grifos nossos).

Eis, portanto, uma relevante e nobre missão da Advocacia Pública no sentido de colaborar para a concretização da democracia substancial, tendo as normas e princípios pertinentes ao direito financeiro como instrumentos para tanto⁸⁶.

2.2 Ética orçamentária tendo como perspectiva a análise da conduta dos agentes políticos na escolha do destino dos recursos financeiros obtidos pelo Poder Público.

Uma vez tendo analisado o processo histórico que levou à formação do instituto jurídico do Orçamento, e, por conseguinte, apontado os fins e essência do mesmo, se nos parece oportuna a discussão a respeito da ética orçamentária.

Segundo o dicionário Aurélio, *ética* significa “estudo dos juízos de apreciação referentes à conduta humana suscetível de qualificação do ponto de vista do bem e do mal, seja relativamente a determinada sociedade, seja do ponto de vista absoluto”⁸⁷.

⁸⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Independência Técnico-Funcional da Advocacia de Estado*. In: TAVARES GUIMARÃES, Lucia Lea (Coord.). *Advocacia Pública*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, 2006, p. 12-13.

⁸⁶ O Professor Diogo de Figueiredo, ao tratar do controle interno da legalidade, manifestou-se nos seguintes termos: “... por *gestão financeira*, entende-se todo o gênero: a disposição administrativa dos recursos públicos; por *gestão orçamentária*, a submissão contábil dos dispêndios públicos à previsão legislativa expressa pelas três leis de natureza orçamentária instituídas; por *gestão operacional*, a busca da eficiência administrativa, através da maximização quantitativa e qualitativa dos resultados, com a minimização dos dispêndios; por *gestão patrimonial*, a disposição jurídica do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado.

Em consequência, as atividades de controle terão, genericamente, o objetivo de zelar pela juridicidade dos atos praticados no desempenho desses aspectos específicos da gestão pública.

O *controle orçamentário* destina-se a fiscalizar e a corrigir as infrações às leis de meios, orçamento plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, zelando pela legalidade e pela legitimidade da *disposição* dos dinheiros públicos.

O *controle financeiro* volta-se à fiscalização e à correção das ilegalidades cometidas na gestão dos dinheiros públicos, inclusive, o endividamento, implicando, assim, o controle contábil quanto a seus aspectos técnicos peculiares.

O *controle operacional* direciona-se à supervisão das atividades administrativas quanto ao fiel cumprimento dos planos e programas e, especificamente, quanto ao atingimento dos resultados e metas específicas por eles visados.

O *controle patrimonial* objetiva a rigorosa observância das normas que regem o uso, a conservação e a alienação dos bens públicos, com ou sem dispêndio de recursos fazendários (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012, p. 558-559).

⁸⁷ BUARQUE DE HOLANDA, Aurélio. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 3ª Ed. Curitiba: Editora Positivo, 2004, p. 842.

Isto é, o objeto da ética, *a priori*, é a conduta humana, que, por sua vez, é observada sob um ponto de vista externo, daquele que a classifica com base em critérios valorativos de *bem* e de *mal*.

Destaca-se, por oportuno, que:

[...] *moral y ética han sido por lo general utilizados como sinónimos. Ambos términos tienen el mismo origen y derivan de la palabra costumbre. Moral, en cuanto ciencia, viene a significar una filosofía de las costumbres*⁸⁸, de forma que “*lo ético se ha identificado cada vez más con lo moral, y la ética ha llegado a significar propiamente la ciencia que se ocupa de los objetos morales en todas sus formas, la filosofía moral*”⁸⁹; assim, “*muchos identifican la moral con <<lo bueno>>. Con un poco más de elaboración, algunos señalan que la moral o la ética es la ciencia del deber ser, la ciencia del bien y del mal*”⁹⁰.

Ocorre que a *ética* em exame é acompanhada de um *adjunto restritivo*, pois diz respeito à sua aplicação no *âmbito orçamentário*, isto é, na álea do instituto do Orçamento, ou, de forma mais abrangente, no campo normativo que disciplina a matéria de cunho orçamentário.

Ora, o Orçamento consiste no “cálculo da receita que se deve arrecadar num exercício financeiro e das despesas que devem ser feitas pela administração pública, organizado obrigatoriamente pelo Executivo e submetido à aprovação das respectivas câmaras legislativas”⁹¹, ou seja, nele estão expostas as escolhas públicas realizadas pelos agentes políticos quanto à destinação que entenderam se deva dar ao recurso financeiro obtido pelo Poder Público.

Temos, então, uma *primeira perspectiva* do conceito de ética orçamentária: a da conduta dos agentes políticos na escolha do destino dos recursos financeiros amealhados pelo Estado. Trata-se, portanto, de uma análise ética em considerando as *escolhas nevrálgicas – ou trágicas*⁹² – a serem tomadas pelos agentes políticos, concretizadas na lei do orçamento e nela justificadas, haja vista que os recursos são escassos e as demandas intermináveis.

⁸⁸ CHAFUEN, Alejandro. *Economía y Ética. Raíces cristianas de la economía de libre mercado*. Madrid: Ediciones RIALP S.A., 1991, p. 38.

⁸⁹ MORA, José Ferrater. *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1975, Tomo II, p. 232/235. *Apud.* CHAFUEN, Alejandro. *Opus Cit.*, p. 38.

⁹⁰ CHAFUEN, Alejandro. *Opus Cit.*, p. 39.

⁹¹ Buarque de Holanda, Aurélio. *Opus cit.*, p. 1446.

⁹² A expressão “*escolhas trágicas*” foi cunhada pelo Professor Ricardo Lobo Torres em sua obra “*Tratado de Direito Financeiro e Tributário*”, referindo-se àquelas situações em que o administrador, em razão da realidade da finitude dos recursos financeiros – que são escassos, haja vista a vasta gama de reivindicações – se vê diante de dilemas éticos, já que as circunstâncias exigem a escolha de determinada destinação dos recursos para a satisfação de certa demanda legítima em detrimento de outra.

Vejamos, a esse respeito, o que assinala o Professor Ricardo Lobo Torres:

Pertence, pois, à temática das relações entre ética e orçamento a questão das *escolhas trágicas*. A lei orçamentária anual é o instrumento que sintetiza as políticas e opta entre as suas diversas possibilidades. Depois que se esgotou a política da inesgotabilidade dos recursos públicos, sustentadas pelos empréstimos internos e externos ilimitados, e que se reacendeu a convicção de que a escassez deve ser considerada não só nos cálculos da economia nacional, mas também nos do orçamento, transferiram-se para as alocações anuais de verbas as decisões básicas das políticas sociais. Em outras palavras, não é mais apenas problema administrativo a execução de certos serviços e a entrega de determinadas prestações, senão que se transformou o orçamento no plano final de distribuição de recursos financeiros escassos. E as *decisões trágicas*, de diferentes graus, consistem nas opções entre as poucas soluções possíveis⁹³.

Nesse contexto, a ética orçamentária tem por objeto a conduta do agente político diante de dilemas da realidade que se lhe apresentam, como, por exemplo: 1º) ter de decidir por priorizar a escolha pública do gasto da receita obtida no aprimoramento do sistema de saúde, no da educação ou no sistema da segurança pública, ou, ainda, em outra área de interesse público; 2º) ter de escolher por destinar recursos para a construção de um hospital numa cidade, ou num bairro, e não em outro, ou na compra de equipamentos de exames laboratoriais, em prejuízo da aquisição de instrumentos para a realização de intervenções cirúrgicas⁹⁴.

Em discurso proferido no Plenário do Senado Federal, o Senador Cristovam Buarque, ao se referir à PEC 241⁹⁵, chamando-a por “*PEC da Responsabilidade*” e “*PEC do Óbvio*”, levantou interessantes questões que, na verdade, dizem respeito à *ética orçamentária* da conduta do agente político no trato com as escolhas dos gastos públicos, pois, ao se deparar com as decisões orçamentárias a serem tomadas, terá ele de apontar as respectivas fontes de receitas, tendo de optar por priorizar um segmento de demanda em detrimento de outro, sem poder se esconder, portanto, sob a falsa posição de ser a favor do aumento de investimentos

⁹³ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. V. O Orçamento na Constituição. 2ª. Edição. Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Renovar, 2000, p. 43-44.

⁹⁴ O Professor Ricardo Lobo Torres classifica tais escolhas como em 1º e 2º graus. As decisões trágicas mais genéricas, como, por exemplo, ter de optar por priorizar a saúde em detrimento da educação, seriam de 1º grau, ao passo que aquelas escolhas específicas constituiriam decisões de 2º grau (LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 2000, p.44).

⁹⁵ Ao tramitar no Senado Federal, a PEC 241 recebeu o número 55, sendo catalogada como PEC 55, e foi promulgada em 15 de dezembro de 2016, constituindo, assim, a Emenda Constitucional nº 95/2016, que estabeleceu novo regime fiscal no âmbito do orçamento fiscal e da seguridade social da União, pelo período de 20 exercícios financeiros.

de forma indiscriminada nas mais variadas demandas da sociedade; postura esta, assinala o mencionado Senador, que constitui um fator importante da inflação.

Vale a pena transcrever boa parte do mencionado discurso do nobre Senador, pois, de fato, sintetiza a análise da ética orçamentária sob a perspectiva ora apresentada, que é a da conduta – a da responsabilidade – que se espera do agente político em face das escolhas públicas de cunho orçamentário; vejamos:

Essa PEC vai permitir descobrir quem daqui, do Congresso inteiro, dá prioridade a alguma coisa. Agora, vai ser possível aumentar recurso para a educação, mas vai ter de dizer de onde tira. É fácil defender educação e tudo mais, como a gente vê as pessoas fazendo... acabou a demagogia, quando for aprovado. Agora, para defender aumento de salário de Professor, você vai ter de dizer de quem é que você não defende aumentar salário, pois não dá para aumentar tudo igual [...]. Agora, não vai dar para a gente ficar defendendo mais escolas e mais portos com o dinheiro do governo, mais saneamento e mais aeroportos; a gente vai ter de escolher. Isso vai ser muito bom para a política brasileira. Eu imagino se desde a Constituição de 1891, primeira da República, já existisse esse item na nossa Constituição, a política teria sido feita de maneira muito mais séria, pois não vai bastar ser a favor de um item, terá de ser contra outros. Por exemplo, essas estatais, quanto custam elas? Daí a gente tira esse dinheiro e manda para a educação [...] vamos tirar a máscara de todos nós, mas não vamos mentir, dizendo que a gente aumenta (recursos) para a educação, saúde, portos, estrada, e no fim engana todo mundo com a tal da inflação, desrespeitando a lei da aritmética. O que se tem feito ao longo do tempo? A gente só tem 4 reais para gastar; aí, gasta-se dois num lugar e três no outro. Como é que se pode resolver a aritmética de, em se tendo 4, se gastar 5? Sabe como é?! É que os cinco só valem quatro! Eis a inflação de 20%. É assim que a gente tem administrado o Brasil, colocando-se mais em tudo; enganando a todos! Aumenta-se salário e depois se rouba com a inflação. Fica todo mundo bem, todo mundo enganado. [...] Essa PEC deveria se chamar “PEC do Óbvio”!, ou da “Responsabilidade”, não a PEC do Teto; o teto é óbvio. [...] Não se gastar mais do que se tem! Mas é o global que não se vai aumentar, (pois) não se pode aumentar esse (gasto), sem baixar esse (outro gasto). Então, finalmente, agora a gente vai saber quem defende saúde, quem defende educação, quem defende portos, porque vai (ter de) dizer o que é que não defende! Acabou essa ilusão, falsidade, mentira de que tudo é prioritário; corromperam até o dicionário.⁹⁶

Como verificado, a análise da ética orçamentária em relação à conduta do agente político tem relação intrínseca com a *responsabilidade* que se espera do mesmo em relação às escolhas públicas a serem feitas, seja na elaboração, na discussão da proposta orçamentária, ou, ainda, em sua própria execução.

Interessante notar que o pano de fundo do discurso acima transcrito reside na *ética orçamentária* com que o agente político lida com dilemas de escolhas, ou melhor, na forma responsável com que confere prioridades às destinações dos recursos financeiros obtidos pelo Poder Público, posto que, no entender do Senador, a PEC em questão – que foi, posteriormente, aprovada – prestigia a transparência e o controle político por parte da

⁹⁶ Discurso do Senador Cristovam Buarque. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=9VV3ilrK1IE>>. Acesso em 01 nov. 2016.

sociedade, já que será possível saber em que medida cada parlamentar prioriza esta ou aquela demanda da população, além do que constitui medida que dificulta um descontrole nos gastos públicos, evitando, assim, efeitos prejudiciais para toda a coletividade.

Em outras palavras, a ética orçamentária é um imperativo para que o Orçamento cumpra, efetivamente, com a sua função social, e, para tanto, é preciso que os agentes políticos sejam instados a atuar com responsabilidade. Constatase, assim, uma relação inexorável entre os conceitos de ética orçamentária e de responsabilidade.

E qual responsabilidade seria esta?

Ora, não se pode remanescer no campo da boa vontade. Embora “a ética seja uma disciplina normativa⁹⁷ que estuda a conduta humana voluntária, incluindo todas as ações e omissões sobre as quais o ser humano exerce um controle pessoal, porque deseja e entende essas ações (e omissões) em relação a um fim que tem em vista”⁹⁸, evidentemente, não basta que as condutas dos agentes políticos, nas decisões que envolvam as escolhas públicas orçamentárias, sejam questionadas sob o seu ponto de vista *simplesmente* ético; ou seja, não é suficiente que as escolhas dos agentes públicos, no campo orçamentário, sejam observadas sob uma perspectiva apenas axiológica, desconectada de juridicidade, pois, dessa forma, não se lhes poderia imprimir a respectiva responsabilidade, salvo a de natureza política.

Daí, conclui-se que a *ética orçamentária* requer uma segunda perspectiva: aquela que assume *caráter jurídico*, sendo, por conseguinte, geradora de direitos e obrigações: *direito de* a sociedade *exigir* dos agentes políticos condutas em conformidade para com a *ética orçamentária*, e, em contrapartida, evidentemente, *obrigações* dos mesmos em atuar consoante a referida ética. Esta segunda perspectiva analisaremos no tópico seguinte.

2.3 Ética Orçamentária como princípio normativo constitucional implícito

A Constituição da República, em seu artigo 37, enuncia os princípios da moralidade administrativa e da eficiência, e, no seu artigo 70, estabelece o princípio da economicidade como critério de análise na realização da fiscalização orçamentária.

⁹⁷ O termo “*normativo*” não é aqui apresentado no sentido jurídico, mas no aspecto simplesmente moral da conduta analisada, através do qual é possível extrair uma “*norma*” que aprova ou reprova determinado agir.

⁹⁸ CHAFUEN, Alejandro. *Opus Cit.*, p. 40.

Eis o teor dos mencionados dispositivos constitucionais:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, *moralidade*, publicidade e *eficiência* e, também, ao seguinte:

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e 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” (grifos nossos).

Como bem ressalta o Professor Diogo de Figueiredo, a moralidade administrativa, como princípio jurídico que deve reger a Administração Pública, constitui um conceito autônomo da moral comum, decorrente da *legitimidade política* e da *finalidade pública*, de forma que se considera *boa* administração aquela que, conduzida de forma *legítima*, isto é, politicamente legitimada pelo legislador, *persegue o interesse público*, expresso ou implícito na lei.

O conceito de moralidade administrativa, portanto, se relaciona para com a distinção entre *boa* ou *má* administração, e não propriamente a uma concepção puramente ética, de bem e de mal⁹⁹. E a conduta do administrador encontrar-se-á em conformidade para com moralidade administrativa na medida em que perseguir os fins públicos politicamente legitimados¹⁰⁰.

Ora, o constituinte estabeleceu como fins públicos a serem perseguidos os da *eficiência* e o da *economicidade*¹⁰¹, de sorte que não se pode considerar boa administração

⁹⁹ “El objeto de la filosofía moral es el estudio de la acción humana con el propósito de determinar qué acciones son buenas, correctas, y que es mejor que sean realizadas (o malas, incorrectas, y que deberían evitarse) para que el hombre pueda vivir bien” (CHAFUEN, Alejandro. *Opus Cit.*, p. 40). Evidentemente, os conceitos de bem e de mal são fontes indispensáveis para a elaboração dos critérios normativos que venham a legitimar determinada conduta administrativa que persiga uma determinada finalidade pública, mas não se confundem, propriamente, com a concepção do que se entende por boa ou má administração.

¹⁰⁰ Vejamos o que assinala o nobre jurista a respeito do tema ora em análise: “A *legitimidade*, para a Administração Pública, consiste no *atendimento finalístico do interesse público*, que a ordem jurídica lhe comete gerir. [...] Pode-se conceituar o *princípio da finalidade* como a *orientação obrigatória, de toda a atividade administrativa pública, ao interesse público, especificamente explícito ou implícito na lei*. [...] A *moralidade administrativa*, como espécie diferenciada da *moral comum*, atua, também, como uma peculiar derivação dos conceitos de *legitimidade política* e de *finalidade pública*, tal como acima estudadas. [...] Com efeito, a *moral comum* é orientada por uma distinção puramente *ética*, entre o *bem* e o *mal*, enquanto a moralidade administrativa é orientada por uma diferença *prática* entre *boa* e *má administração*. [...] Por isso, além da hipótese de desvio de *finalidade*, pode ocorrer *imoralidade administrativa* nas hipóteses de *ausência de finalidade* e de *ineficiência* grosseira da ação do administrador público, tendo em vista, também, a *finalidade* a que se propunha atender (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Opus Cit.*, p. 92-94).

¹⁰¹ “O vocábulo *economicidade* se vincula, no domínio das ciências econômicas e de gestão, à ideia fundamental de desempenho qualitativo. Trata-se da obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada

aquela que seja conduzida em desacordo para com tais princípios constitucionais. Aliás, é princípio norteador para o exercício da fiscalização orçamentária o da economicidade (artigo 70, caput, da CRFB/88).

Vale lembrar que o termo “economicidade” diz respeito “à qualidade do que é econômico”¹⁰². Trata-se, portanto, de um conceito econômico incorporado ao Direito. De fato, “toda questão que coloque um problema de alocação de recursos e opções em situação de escassez, caracterizada pelo enfrentamento de objetivos alternativos, pertence à economia”¹⁰³; por sua vez, insta registrar, tal dilema encerra também indagações de ordem ética, e, assim, interessa seja juridicamente disciplinado quando consistir numa escolha pública.

O princípio da economicidade, desta sorte, na qualidade de critério normativo impositivo para a Administração,

[...] inspira-se no princípio do custo/benefício, subordinado à ideia de justiça, que deve prevalecer no fornecimento de bens e serviços públicos”¹⁰⁴, ou seja, “deve haver adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço”¹⁰⁵.

Constata-se, portanto, que não se coadunam com a *ética orçamentária*, por exemplo, escolhas públicas que atentem contra o princípio da economicidade, pois não se admite, evidentemente, que determinada escolha na realização de um gasto público se dê no sentido de se adotar a forma mais onerosa para a administração.

Destaca-se, a propósito, que o princípio da economicidade não constitui apenas um critério orientador da escolha do agente político pela realização do menor gasto público para atingir com eficiência o resultado da política a ser concretizada, mas também é preceito norteador da escolha pública no campo da obtenção da receita necessária para a efetuação do

alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico” (BUGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio da economicidade e o papel do TCU. *Revi R. TCU*, Brasília, v. 29, n. 78, out/dez 1998, p. 41-45. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/1224/1278>>. Acesso em: 02 nov. 2016.).

¹⁰² BUARQUE DE HOLANDA, Aurélio. *Opus Cit.*, p.712.

¹⁰³ PINHEIRO FILHO, Francisco Renato Codevila. *Teoria da Agência (problema agente-principal)*. In: PEREIRA RIBEIRO, Marcia Carla; KLEIN, Vinicius (Coord.). *O que é análise econômica do Direito? Uma introdução*. 2ª. Edição. Belo Horizonte: Editora Forum, 2016, p. 107.

¹⁰⁴ LOBO TORRES, Ricardo. *O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade*. Brasília: Revista de Informação Legislativa, a.31. n° 121 jan/mar 1994, p. 267. Site do Senado Federal. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176237/000488273.pdf?sequence=1>>. Acesso em 02 nov. 2016.

¹⁰⁵ LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 1994, p.268.

respectivo gasto, já que não é possível prescindir da análise da forma como a receita é obtida – isto é, dos custos sociais que implicam sua obtenção ¹⁰⁶ – para a verificação do cumprimento do princípio do custo/benefício, próprio ao conceito de economicidade.

Desta sorte, verifica-se que o princípio da economicidade “transcende o mero controle da economia de gastos, entendida como aperto ou diminuição de despesa, pois abrange também a receita, na qual aparece como efetividade na realização das entradas orçamentárias”¹⁰⁷.

Nesse mesmo sentido, podemos concluir que, pela *ética orçamentária*, não é admissível, na realização de políticas públicas, que se opte pela forma mais onerosa (tanto na realização do gasto como no meio de obtenção da respectiva receita) ou menos eficiente para a satisfação dos interesses públicos (que são os interesses finalísticos) perseguidos por essas mesmas políticas.

Há, portanto, intrínseco aos princípios da moralidade administrativa, da economicidade e da eficiência – *no que se refere às questões de cunho orçamentário, por onde perpassam, necessariamente, as escolhas dos agentes políticos para a concretização de políticas públicas* –, um princípio normativo implícito: o da *ética orçamentária*.

Ora, as interpretações sistemática e axiológica dos citados princípios da moralidade administrativa, da economicidade e da eficiência exigem a aplicação ética na álea orçamentária, sob pena de se esvaziar sua finalidade: a condução de políticas públicas em desacordo para com a boa administração.

O conceito de ética orçamentária, portanto, constitui um imperativo jurídico, e, por conseguinte, possui natureza jurídica: trata-se de uma norma constitucional implícita, cuja teleologia consiste, justamente, em dar eficácia aos mencionados princípios do artigo 37 e 70 da CRFB/88.

Ademais, é oportuno perceber que, devendo a Administração agir no estrito cumprimento da lei (princípio da legalidade estrita – artigo 37, caput, da CRFB/88), infringe a *ética orçamentária* a conduta do administrador que, porventura, realize gastos sem o respectivo respaldo na Lei de Orçamento, ou sem a respectiva autorização mediante abertura de crédito suplementar (artigo 167, V, da CRFB/88).

¹⁰⁶ Uma política pública fundamentada na obtenção de receitas mediante o endividamento do Poder Público, por exemplo, pode acarretar um grave ônus social, e, desta sorte, violar o princípio da economicidade, além do que, segundo será analisado em pormenor posteriormente, pode implicar conduta que atenta contra o princípio da ética orçamentária.

¹⁰⁷ LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.* 1994, p.267.

A propósito, como decorrência da moralidade administrativa e do próprio princípio da legalidade estrita, previstos no artigo 37, caput, da CRFB/88, a ética orçamentária, na condição de norma princípio da Constituição, exige que as escolhas dos gastos públicos se encontrem, necessariamente, respaldadas nas normas orçamentárias.

A esse respeito, é mister salientar que as vedações constitucionais constantes no artigo 167 da Constituição da República são regras instituídas e informadas pelo princípio constitucional implícito da *ética orçamentária*.

Quando o constituinte, por exemplo, através da aprovação da Emenda Constitucional nº 20, resolveu proibir “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. 201” (artigo 167, inciso XI, da CRFB/88), o fez por haver entendido que conduta contrária à referida vedação viola a *ética orçamentária*¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Notícia veiculada no site da Câmara dos Deputados informa que recursos financeiros da Previdência Social foram utilizados para a construção de Brasília e da ponte Rio-Niterói; vejamos:

Neste começo, sobravam recursos. E o governo passou a utilizar parte do dinheiro para obras como a construção de Brasília e a ponte Rio-Niterói. O ex-secretário de Previdência Social, Marcelo Estevão, conta um pedaço dessa história: "Nos antigos institutos eles tinham outras funções além da questão previdenciária *stricto sensu*. Eles também administravam programas habitacionais, tanto que hoje, se você caminha por algumas quadras de Brasília, você encontra vários prédios residenciais que foram construídos pelos institutos durante a construção de Brasília, com recursos de sistema previdenciário. Não era propriamente um desvio, mas era uma política que era admitida naquela época" (vide no seguinte endereço eletrônico: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/REPORTAGEM-ESPECIAL/338105-ESPECIAL-PREVID%20ANCIA-2--CONHE%20A-MAIS-SOBRE-A-HIST%20RIA-DO-SISTEMA-PREVIDENCI%20RIO-BRASILEIRO-%204%202718%2029.html>>). Acesso em 01 nov. 2016.

A utilização das contribuições previdenciárias para fins diversos daqueles para os quais essas contribuições foram criadas é, indubitavelmente, uma das causas dos problemas de falta de recursos para fazer frente às despesas de caráter previdenciário, e, portanto, a vedação explícita constante no artigo 167, inciso XI, da CRFB/88, simplesmente surgiu em prestígio ao princípio da ética orçamentária.

2.4 A ética orçamentária como princípio informativo da Lei de Responsabilidade Fiscal

2.4.1 Imposição de um modo de gestão em vista à satisfação da democracia material

Segundo estudado anteriormente, o princípio constitucional implícito da ética orçamentária constitui em valor normativo intrínseco àqueles resguardados pelos princípios da moralidade administrativa, da eficiência e da economicidade, previstos no artigo 37, caput, e 70, ambos da CRFB/88.

Aliás, “a reaproximação entre ética e direito, no plano imperativo categórico, faz com que os princípios jurídicos correspondam sempre a princípios morais, que, sendo pré-constituídos, legitimam o próprio ordenamento jurídico. Na moderna democracia deliberativa o direito não se justifica a si próprio, senão que vai buscar fora de si, nos princípios morais, a sua razão de ser”¹⁰⁹.

Nessa perspectiva, não há como vislumbrar possa a administração pública atuar em conformidade para com a *ética orçamentária* sem que haja um efetivo planejamento de suas ações, cuja elaboração e execução ocorram de forma transparente, pautadas na prudência e no equilíbrio fiscais.

Ou seja, não basta que a atuação do Poder Público se encontre no estrito cumprimento formal da Lei do Orçamento, é preciso que o princípio do planejamento, nela concretizada, se dê em conformidade para com os princípios do equilíbrio, da prudência e da transparência fiscais, aprimorando, dessa forma, sua legitimidade.

Houve, na verdade, consoante registrado pelo Professor Diogo de Figueiredo, um desdobramento, por ele chamado de “*evolução*”, nos princípios setoriais da gestão financeiro-orçamentária:

No campo dos **princípios setoriais** da gestão financeiro-orçamentária, observa-se uma destacada evolução sob três aspectos. Primeiro, no que se refere ao conceito do **orçamento público**, que parte do **princípio do planejamento**, assentado em meados do século XX, para chegar ao **princípio do equilíbrio fiscal**. Segundo, no que se refere à qualidade ética da gestão pública, que evidencia a evolução do

¹⁰⁹ LOBO TORRES, Ricardo. *O Princípio da Transparência no Direito Financeiro*. In: LOBO TORRES, Ricardo (Coord.). *Direito Financeiro*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001, p. 133-134.

princípio da moralidade administrativa até a definição de um **princípio da prudência fiscal**. Terceiro, na instrumentação da democracia substantiva, que se observa na evolução do **princípio da publicidade** ao **princípio da transparência fiscal**¹¹⁰. (grifos nossos).

Surgiu, assim, no ordenamento jurídico brasileiro, um importante marco no trato da coisa pública sob a perspectiva de uma ética orçamentária que, se não seguida, implica a responsabilização do agente público: a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destaca-se que a referida lei constituiu um relevante passo jurídico para a consolidação da democracia material, pois um genuíno Estado Democrático de Direito não se resume ao processo de escolha da pessoa do governante, isto é, ao seu aspecto estritamente formal, mas, sobretudo, alcança *o modo* como *qualquer* governante deve gerir a coisa pública; vejamos:

O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal não veio sem resistências, uma esperada reação que, mais uma vez, demonstra que hoje a clivagem no plano das ideias políticas não mais se faz na velha opção, de ordem unida intelectual, entre esquerda e direita, mas entre a democracia formal e a democracia substancial.

[...]

Com efeito, tem-se hoje assente que a democracia não pode mais ser considerada apenas como um processo hegemônico da maioria, de escolha de quem deve governar, mas também, e principalmente, de um conjunto de garantias das minorias, entre as quais a de opção de como se quer ser governado¹¹¹.

Desta sorte, o §1º do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal assim dispõe:

Art.1º [...]

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Ora, é preciso que a autoridade administrativa atue sob o **princípio da ética orçamentária**, entendida esta não apenas como meio de legitimação quanto à obtenção de receitas consentidas e à realização de gastos autorizados na Lei de Orçamento, mas, sobretudo, como valor que aponte para um *modo de gestão* do dinheiro público, modo este

¹¹⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; MORAES, Silvio Freire (Colaborador). *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Finanças Públicas Democráticas*. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2001, p.61.

¹¹¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Opus Cit.*, 2001, p. 1.

consubstanciado num **planejamento transparente** que vise o **equilíbrio fiscal** e pautado na **prudência fiscal**.

Trata-se, efetivamente, de “uma nova cultura de gestão pública, baseada no planejamento, na transparência, no controle e equilíbrio das contas públicas e na imposição de limites para determinados gastos e para o endividamento”¹¹².

É bem verdade que a previsão constitucional da tríade orçamentária (PPA, LDO e LOA) constitui, em si mesmo, um modo de planejamento financeiro da atuação do Poder Público, e, por conseguinte, tal princípio – o do planejamento – se encontra na própria Constituição da República. No entanto, a novidade trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal se nos parece residir em dois pontos principais: 1º) na forma como o planejamento orçamentário se deve dar: em respeito ao equilíbrio fiscal e à prudência fiscal, sendo, para tanto, necessariamente, transparente; e 2º) no estabelecimento de responsabilidade para o agente público, em caso de descumprimento de seus deveres previstos na própria lei^{113 114 115}.

¹¹² ABRAHAM, Marcus. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. De acordo com a jurisprudência do STF, STJ e TCU*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016. Apresentação, p. 88-89.

¹¹³ Com relação às inovações trazidas pela LRF, o saudoso Marcus Juruena chamou a atenção para o fato de a LRF possibilitar a responsabilidade do agente público em razão do descumprimento de seus preceitos; vejamos:

“Por força do princípio do planejamento a norma consagra a tese de que o orçamento deve refletir programas de governo que passam, assim, a vincular as ações e gastos públicos. A ideia não é nova; antes mesmo do princípio do planejamento ter sede constitucional já se falava no princípio da programação. A novidade está na responsabilização do agente que faltar com o dever de planejamento, que jamais foi atendido desde o advento da Constituição. (JURUENA, Marcos. *Planejamento e Responsabilidade Fiscal*. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Direito Financeiro*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001, p. 92.)”

¹¹⁴ Eis o teor do artigo 73 da LRF: “Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente”.

¹¹⁵ Destaca-se, por oportuno, que, em 19 de outubro de 2000, portanto, alguns meses depois do advento da LRF, foi sancionada a Lei Federal nº. 10.028, que inseriu no Código Penal um capítulo denominado por “Dos Crimes Contra as Finanças Públicas”, e, em sua segunda parte, alterou a Lei nº 1079/50, que define os crimes de responsabilidade. A esse respeito, insta destacar os registros do nobre Professor e Advogado Criminalista Marcelo Leonardo:

“A Lei Federal 10.028 de 19 de outubro de 2000 define novos crimes contra a administração pública, que estão sendo chamados de “crimes de responsabilidade fiscal”. Assim, desde 20 de outubro de 2000, temos mais uma lei para exercer controle sobre os atos dos administradores públicos federais, estaduais e municipais, no que diz respeito às finanças públicas. A nova Lei forma um conjunto com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), prevendo como crime as condutas dos gestores públicos ou ordenadores de despesas públicas que violarem certos preceitos desta.

[...]

2.4.2 O equilíbrio fiscal como exigência ética no planejamento e na gestão orçamentária

O conceito da *ética orçamentária*, conforme já registrado, evoluiu no sentido de exigir do administrador público que o planejamento e gestão do orçamento público ocorram em obediência ao princípio do equilíbrio fiscal, que a observância da moralidade administrativa encontre eficácia no respeito à prudência fiscal e que o dever de publicidade dos atos da administração se efetue por intermédio do cumprimento de deveres objetivos de transparência fiscal.

Destaca-se, por oportuno, que “a Lei de Responsabilidade Fiscal veio aprimorar o planejamento orçamentário (cujo modelo orçamento-programa fora introduzido pela Lei 4.320/1964), instituindo novas funções para a LDO e para a LOA, com o estabelecimento de metas, limites e condições para a gestão das receitas e das despesas”¹¹⁶, o que, por sua vez, evidentemente, colabora para com a transparência fiscal, já que são apresentados à sociedade resultados concretos a serem alcançados pela política pública.

Ou seja, o administrador não pode elaborar o planejamento orçamentário na forma como bem entender, mas *na maneira* como a sociedade o legitimou por intermédio da obediência aos comandos constitucionais e infraconstitucionais a ele pertinentes, de sorte que tais comandos são instrumentos de realização da *ética orçamentária*.

Mas o modo como se realiza o planejamento orçamentário, acima resumidamente mencionado, nele não se esgota, pois “o Estado Democrático de Direito vai além, para submeter também a atividade financeira e o próprio planejamento público ao princípio do equilíbrio fiscal, passando-se a exigir [...]” – o que se dá em razão da própria ética orçamentária traduzida na LRF pela exigência do referido equilíbrio nas contas (inserção exógena ao original) – “[...] que a execução orçamentária se conduza de forma a balancear as despesas não só com a realidade numérica da arrecadação da receita, como também com as

“Na segunda parte da mesma Lei nº. 10.028, altera-se a Lei nº. 1.079, de 1950, que define os crimes de responsabilidade, que podem levar ao impeachment dos Chefes do Poder Executivo, nas três esferas de governo, ou à perda do cargo ou mandato dos demais agentes políticos ou funcionários públicos, acrescentando-se novas hipóteses de condutas consideradas ilegais ou lesivas às finanças públicas e à lei orçamentária” (LEONARDO, Marcelo. Crimes de Responsabilidade Fiscal. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2001, p. 16-17).

¹¹⁶ ABRAHAM, Marcus. *Opus Cit.*, 2016, p. 35-36.

peculiaridades da realidade socioeconômica encontradas em cada unidade financeiramente autônoma”¹¹⁷.

2.4.3 A prudência fiscal como exigência ética no planejamento e na gestão orçamentária. A gestão sem risco.

Interessante notar que um planejamento orçamentário, fundamentado no equilíbrio fiscal, enseja, em si mesmo, uma atuação financeira pautada na prudência. Entretanto, a LRF fez constar de forma expressa que a ação planejada do gestor público deve se dar de maneira a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o salutar equilíbrio das contas públicas, estabelecendo, inclusive, métodos para tanto.

A *ética orçamentária*, portanto, exige, em se tratando da gestão financeira da administração pública, que o princípio da moralidade administrativa se desdobre noutro princípio: no da prudência fiscal; isto é, incorporando ao conceito de boa administração, não somente aquela que se dá em respeito à moralidade administrativa, mas a que é conduzida de modo a evitar riscos, pois, no trato com o dinheiro público, deve o administrador financeiro atuar com “*especial moderação e extremo cuidado*”.

Trata-se, portanto, de “um conceito que é mais apropriado à extrema delicadeza ética exigida para o manejo dos recursos compulsoriamente entregues pela sociedade à administração estatal, diante dos inúmeros e imprevisíveis desafios que poderão sobrevir, mesmo no curso de uma gestão legalmente correta, legitimamente orientada e moralmente incensurável”¹¹⁸.

Constata-se, assim, que a LRF, ao enunciar o princípio da prudência fiscal inaugurou, como bem afirma o Professor Diogo de Figueiredo, “o moderno conceito da *gestão sem risco*”¹¹⁹.

¹¹⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; MORAES, Silvio Freire (Colaborador). *Opus Cit.*, 2001, p.61-62.

¹¹⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; MORAES, Silvio Freire (Colaborador). *Opus Cit.*, 2001, p.62-63.

¹¹⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; *Opus cit.*, 2001, p. 63.

2.4.4 A transparência fiscal como exigência ética no planejamento e na gestão orçamentária

O princípio da transparência fiscal consiste, na verdade, num imperativo constitucional implícito, de cunho ético-jurídico, por intermédio do qual se legitima a atuação fiscal do ente público, e que, por sua vez, informa a elaboração de normas que visem a imprimir “*clareza, abertura e simplicidade*” na gestão orçamentária. Eis, a esse respeito, o que afirma o nobre Professor Ricardo Lobo Torres:

A transparência como princípio formal, que permeia os princípios possuidores de conteúdo, sejam os vinculados à justiça, sejam os ligados à segurança jurídica, exerce também papel legitimador. Orienta a positividade das normas jurídicas segundo as ideias de clareza, abertura e simplicidade.

O princípio da transparência fiscal, embora não proclamado explicitamente na Constituição, impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais.

[...].

Os riscos fiscais inerentes à atividade financeira do Estado devem ser evitados pela adesão ao princípio da transparência, que inspira a elaboração do orçamento, o controle das renúncias de receita, a gestão orçamentária responsável, a declaração de direitos do contribuinte e o combate à corrupção”¹²⁰.

Embora o nobre Professor Ricardo Lobo Torres tenha registrado que o valor da transparência fiscal manifesta-se como um princípio implícito constitucional, é indubitável que o advento da LRF propiciou uma evolução relevante em sua eficácia, posto que estabeleceu, de forma objetiva, uma série de deveres periódicos de publicidade por parte do Poder Público, referentes à sua gestão financeiro-orçamentária, tendo dedicado em seu corpo toda uma Seção para tanto (Seção I do Capítulo IX), o que propiciou, efetivamente, a participação da sociedade no controle dessa mesma gestão, como também facilitou, indubitavelmente, o acesso dos diferentes órgãos de controle às informações a ela atinentes.

A esse respeito, cumpre destacar a observação do nobre Professor Marcus Abraham:

Um dos grandes méritos da Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de estimular o exercício da cidadania na área financeira, através dos mecanismos de transparência que criou e regulamentou. Além de instituir relatórios específicos para a gestão fiscal – Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e Prestação de Contas – e determinar sua ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, incentiva a participação popular nas discussões de elaboração das peças

¹²⁰ LOBO TORRES, Ricardo. *Opus Cit.*, 2001, p. 134; 139.

orçamentárias e no acompanhamento da execução orçamentária, através de audiência pública¹²¹.

O princípio da transparência fiscal, portanto, se presta como instrumento de controle da atividade financeira do Estado e, concomitantemente, a legitimar a própria gestão do dinheiro público, na medida em que propicia o acompanhamento da mesma, seja pela sociedade, seja pelos órgãos institucionais de controle.

Para a melhor compreensão da assertiva *supra*, pensemos na situação inversa, numa situação em que a gestão fosse conduzida sem a devida “clareza, abertura e simplicidade”. Ora, a falta de transparência fiscal, *de per si*, impediria o exercício democrático de fiscalização das atividades financeiras do Poder Público e dificultaria sobremaneira o exercício dos respectivos órgãos de controle, lançando dúvidas sobre a legitimidade da atuação do administrador público.

O conceito do Estado *Democrático* de Direito exige, portanto, um trato *ético orçamentário* com o dinheiro público de forma que se permita à sociedade o efetivo controle da gestão exercida pelo administrador financeiro, o que somente se pode dar num ambiente em que a mesma seja conduzida de forma transparente, isto é, com “clareza, abertura e simplicidade”.

¹²¹ ABRAHAM, Marcus. *Opus Cit.*, p. 27.

3 GOVERNANÇA RESPONSÁVEL: PILAR FUNDAMENTAL PARA GARANTIR O DESENVOLVIMENTO DE CIDADES SUSTENTÁVEIS

3.1 Considerações iniciais

Muito embora o conceito de “*gestão responsável*” no âmbito da administração pública constitua um valor a ser protegido pelo ordenamento jurídico, particularmente acentuado a partir do advento da LRF, o referido assunto, há mais tempo, tem despertado grande interesse nos mais variados segmentos do conhecimento (econômico, fiscal, político, jurídico etc.).

Sabe-se que a economia, como a própria vida humana, passa por diferentes fases, com seus altos e baixos¹²². Tal realidade parece-nos reforçar a necessidade de obediência à prudência e ao equilíbrio fiscal na adoção de políticas públicas, nelas inseridas aquelas voltadas também para o desenvolvimento de cidades sustentáveis, haja vista que não devem desconsiderar tais ciclos.

Interessante frisar que o Estatuto das Cidade, logo ao início, enumera os princípios fundamentais das políticas públicas urbanas, aparecendo, em primeiro o lugar, o da “garantia do direito a cidades sustentáveis, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações” (artigo 2º, inciso I, da Lei nº 10.257/2001).

Ora, como efetivamente garantir uma cidade sustentável sem considerar a realidade dos ciclos econômicos, seus altos e baixos? Como garantir a sustentabilidade das cidades adotando-se o endividamento público como instrumento de financiamento das políticas públicas urbanas?

O presente ponto dessa pesquisa visa, de forma sucinta, refletir sobre essas questões, partindo de uma das diretrizes fundamentais – que aparece em primeiro lugar na ordem das

¹²² Essa variação se dá, inclusive, no aspecto geográfico, como bem sublinhou David Harvey; vejamos: “A competição força os capitalistas individuais e as corporações a buscarem lugares melhores para produzir, assim como os força a buscar tecnologias superiores. Na medida e que novos locais com menores custos tornam-se disponíveis, os capitalistas sob a mira da concorrência têm de responder mudando-se, se puderem. Os produtores de Ohio se movem para o delta do Rio das Pérolas, os da Califórnia, para as fábricas maquiladoras de Tijuana, os de Lancashire, para a Turquia, por exemplo” (HARVEY, David. Os Enigmas do Capital e as Crises do Capitalismo. São Paulo. Editora: Bomtempo, 2010, p. 135).

mesmas – enunciadas pelo Estatuto da Cidade: o da garantia de uma *cidade sustentável*, compreendido nesse conceito, a preservação dessa mesma sustentabilidade para as futuras gerações.

Desta sorte, voltando-nos para a questão da “gestão responsável” no âmbito da administração, tendo em vista os ciclos econômicos (seus altos e baixos), bem como o dever jurídico e ético de condução de uma política pública urbana voltada para a primeira de suas diretrizes básicas (o do desenvolvimento e manutenção de cidades sustentáveis), parece-nos mister, para tanto, que se aperfeiçoe o conceito de uma governança urbana responsável.

Assim, é indispensável atentarmos para a relevância de uma política de gestão financeira do ente público (aqui entendido em seu sentido *lato*, isto é, sem as individualizações da esfera municipal, estadual ou federal) calcada nos princípios do equilíbrio e da prudência fiscais, como fundamento essencial para a sustentabilidade das próprias cidades.

Nesse mister, o presente capítulo se desenvolverá em três pontos básicos: 1º) o da análise do conceito da cidade sustentável e da obrigatoriedade de uma governança urbana voltada para tal fim; 2º) o do estudo dos megaeventos como instrumentos hodiernamente adotados no Brasil para o desenvolvimento dos centros urbanos; e 3º) o da percepção da necessidade do equilíbrio e da prudência fiscais como valores fundamentais para a criação de um ambiente propício ao desenvolvimento de cidades sustentáveis.

3.2 A governança urbana deve ser voltada para o desenvolvimento de uma cidade sustentável

O Estatuto da Cidade, em que pesem as várias críticas sofridas, particularmente, no que diz respeito à sua pouca efetividade, sem dúvida, constituiu um marco jurídico instrumental à disposição da autoridade administrativa bem como de orientação da governança urbana.

Além de apresentar um elenco de meios de política urbana, o aludido diploma legal enuncia os princípios fundamentais dessa política, consoante é possível constatar através da

simples leitura de seu artigo 2º, cujo primeiro inciso, não por acaso, estabelece que o poder público deve atuar no sentido da “*garantia do direito a cidades sustentáveis*”.

Eis o teor do mencionado dispositivo legal:

Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais:
I – *Garantia do direito a cidades sustentáveis*, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações; [...].

O dispositivo legal acima transcrito é interessante, pois, de forma intrínseca ao seu enunciado, traz o conceito de *governança urbana responsável*, já que o objetivo de “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana” não pode ser dissociado da “*garantia do direito a cidades sustentáveis*”.

Ou seja, a governança urbana deve se dar de tal forma a não comprometer a sustentabilidade da cidade, nesta entendendo uma série de serviços e bens que garantam a paz social, a prosperidade e o bem-estar dos cidadãos, e, não menos importante, deve-se também atentar para as consequências das políticas públicas contemporâneas às futuras gerações.

Desta sorte, políticas públicas que apenas criam a sensação de ordenação do desenvolvimento das funções sociais da cidade, mas que, na verdade, colocam em risco a garantia da sustentabilidade dela mesma, comprometendo, inclusive, o bem-estar e a qualidade de vida das gerações vindouras, devem ser rechaçadas, haja vista não se coadunarem com os valores enunciados no inciso I, do artigo 2º, do Estatuto da Cidade.

Nesse contexto, poderíamos indagar até que ponto a promoção dos megaeventos esportivos no Brasil não teria colaborado, direta ou indiretamente, para a preocupante condição financeira em que se encontram vários entes da federação, particularmente o Estado do Rio de Janeiro; ou, ainda, para o dispêndio de recursos financeiros da parte do Poder Público em edificações que pouco se prestarão aos interesses dos cidadãos, como é o caso da construção de uma “cidade olímpica”, em detrimento de vários serviços de relevante interesse social (educação, saúde, moradia, segurança etc.).

3.3 Os megaeventos esportivos no Brasil como instrumentos de política pública urbana

Há mais de uma década, parece haver estado no inconsciente coletivo dos brasileiros o anseio de trazer para o Brasil megaeventos esportivos, como as Olimpíadas e a Copa do Mundo.

De certa maneira, realizá-los no Brasil passou a ser uma forma de satisfazer o desejo legítimo de inserção do país no contexto das nações mais desenvolvidas, demonstrando ao mundo a capacidade de organização e disciplina pontuais na execução desses eventos como vitrine para afirmar essa mesma capacidade no exercício de atividades em outros segmentos da economia.

De fato, a escolha feita por uma organização com o porte da FIFA de sediar seu evento principal em determinado país implica uma aposta recíproca (tanto da FIFA como do anfitrião dos jogos) calcada no reconhecimento de que o país sede do evento é capaz de realizá-lo, seguindo elevado padrão internacional, e no seu potencial como território para a expansão de novas fronteiras para o capital¹²³, através da exposição pela grande mídia dos jogos, da cultura local e da organização mesma dos eventos, bem como pela atração de turistas do mundo inteiro para diversos pontos do país sede¹²⁴.

¹²³ A esse respeito, insta salientar as assertivas de David Harvey: “*A política do capitalismo é afetada pela eterna necessidade de encontrar esferas rentáveis para a produção e absorção do excedente de capital*” (Harvey, David. *Cidades Rebeldes: do Direito à Cidade à Revolução Urbana*. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2014, p.31). A procura, por parte da FIFA, em realizar seu principal evento – a Copa do Mundo – em países emergentes, evidencia sua busca por desbravar novos mercados; e o elevado interesse político desses países em sediar eventos dessa magnitude, por sua vez, acaba facilitando a referida entidade a alcançar elevados lucros, maiores, inclusive, se suas atividades fossem promovidas nos tradicionais países de primeiro mundo. Aliás, segundo amplamente divulgado, a FIFA conseguiu receita recorde com a realização da Copa do Mundo no Brasil. Disponível em: <<http://esportes.estadao.com.br/noticias/futebol,fifa-confirma-lucro-recorde-com-a-copa-mas-esconde-numeros,1654731>>; <<http://veja.abril.com.br/noticia/esporte/fifa-tem-lucro-recorde-com-copa-no-brasil-16-bilhoes-de-reais>>. Acesso em 05 jun. 2016.

¹²⁴ “A concessão do evento de 2010 a África do Sul chega tardia ao devido reconhecimento da contribuição da África aos jogos do mundo. Esse reconhecimento representa a afirmação de que um anfitrião africano poderia receber o maior evento esportivo global e, por mais que tenha sido sul-africano, organizadores locais e a FIFA promoveram a natureza continental africana do evento. Também reflete a decisão da FIFA de levar a Copa do Mundo para territórios inexplorados além da África do Sul em 2010, a Rússia em 2018 e o Qatar em 2022, com a pauta garantida por países sede, que representam o lucro direto à FIFA (BOLSMANN, Chris. *A Copa do Mundo de 2010 na África do Sul: um espetáculo continental?*; in: ALVES JUNIOR, Orlando; GAFFNEY, Christopher; RIBEIRO QUEIROS, Luiz. *Brasil: os impactos da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016*. Rio de Janeiro. Editora: E-papers Serviços Editoriais, Observatório das Metrôpoles, 2015, p. 523).

No caso específico da cidade do Rio de Janeiro, sua escolha como sede das Olimpíadas significou o reconhecimento – ao menos no ponto de vista do imaginário dos cidadãos – de “*pertenencia*” a uma elite urbana no contexto mundial, bem como a possibilidade de realização de transformações em sua infraestrutura e, até mesmo, de regiões antes degradadas da cidade, como meio para prepará-la para a realização dos eventos olímpicos, e, conseqüentemente, de confirmá-la como *cidade global*^{125 126}.

Efetivamente, sediar as Olimpíadas na cidade do Rio passou a servir de justificativa exitosa para o ressurgimento da prática da remoção de favelas para áreas mais remotas da cidade¹²⁷, bem como para a realização de profundas intervenções urbanas, como, por exemplo, a destruição do viaduto da perimetral, antes em vão tentada pela prefeitura¹²⁸. Os nós jurídicos, políticos e sociais antes existentes para que tais fatos pudessem se concretizar foram relativamente com facilidade desfeitos sob o argumento da necessidade de se preparar a cidade para o seu sucesso na organização dos jogos olímpicos¹²⁹.

¹²⁵ A própria escolha da revitalização do porto da cidade do Rio de Janeiro, que ganhou o nome de Porto Maravilha, veio, justamente, no sentido de inseri-la no contexto de uma cidade modernizada, seja em seu aspecto estético, bem como sob o ponto de vista logístico, dotando-a, para tanto, de meios estruturais capazes de receber empresas de cruzeiros marítimos de renome internacional, com o fito de consolidá-la como polo turístico internacional, como também para ser um local de referência para o comércio entre as nações; enfim, a realização das Olimpíadas na cidade do Rio de Janeiro foi ostentada como um instrumento – ao menos de expectativa – de sua inserção no rol das cidades globais, segundo a terminologia e conceito cunhados pela pesquisadora Saskia Sassen.

¹²⁶ A contratação do arquiteto espanhol Santiago Calatrava para construir um museu no âmagô de um dos marcos âncora das obras preparativas dos Jogos Olímpicos no Rio de Janeiro (na região do Porto Maravilha) consistiu, sem dúvida, numa medida de projetar e tentar consolidar o Rio como cidade global.

¹²⁷ Quem poderia imaginar que tal prática pudesse ser ressuscitada em pleno século XXI?

¹²⁸ Essa utilização de megaeventos esportivos como instrumento de justificativa para profundas transformações na cidade, mesmo às custas de elevados gastos públicos, não se restringe, evidentemente, ao Brasil, pois diz respeito a um fenômeno próprio do capitalismo. A esse respeito, vale a pena destacar o artigo de Martin Muller, de interessante título: “*Mais Alto, Maior, Mais Caro: Sochi e as Olimpíadas de Inverno de 2014*” (in: ALVES JUNIOR, Orlando; GAFFNEY, Christopher; RIBEIRO QUEIROS, Luiz. Brasil: os impactos da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016. Rio de Janeiro. Editora: E-papers Serviços Editoriais, Observatório das Metrópoles, 2015, p. 539/545). O referido artigo mostra que os Jogos de Inverno de 2014 foram utilizados por Putin para “*ressuscitar a longa tradição de Sochi como um resort soviético, enquanto dá à região uma nova imagem*”. (MULLER Martin, *Opus Cit.*, p. 540), de maneira que “*em 2013, Sochi se tornou o maior local de construções do mundo*” (MULLER Martin, *Opus Cit.*, p. 542), e, “*contrário ao plano original, a maior parte do dinheiro investido vem do tesouro do estado*” (MULLER Martin, *Opus Cit.*, p. 541).

¹²⁹ Tornou-se conhecido pela internet um vídeo no qual o Prefeito Eduardo Paes afirmava utilizar as Olimpíadas como meio eficaz para lograr colocar em práticas políticas públicas das mais variadas espécies, mesmo que não possuíssem qualquer relação para com o referido evento esportivo: “*Esse negócio de Olimpíadas é sensacional, preciso usar como desculpa para tudo. Então, tudo o que eu tenho que fazer é para fazer para a Olimpíada. [...] Tem coisa que tem a ver com a Olimpíada, tem coisa que não tem nada a ver, mas eu uso*”. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=Hh-7UC7GmLw>>. Acesso em 05 jun. 16.

Neste sentido, constata-se que a política pública urbana passou a ser orientada, praticamente, para a realização de tais eventos, que se tornaram fins em si mesmos, ao invés de constituírem mais um dos planos de desenvolvimento urbano calcado numa governança responsável, ou seja, num plano fundamentado na persecução de um princípio básico do Estatuto da Cidade: o de que as políticas públicas urbanas devem buscar garantir o direito a uma cidade sustentável, isto é, a garantia do direito à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte, aos serviços públicos, como também a preservação dos interesses de suas gerações vindouras (artigo 2º, inciso I, da Lei 10.257/2001), isso, evidentemente, sem perder de vista a sua sustentabilidade financeira.

3.4 O equilíbrio fiscal como um dos pilares fundamentais da cidade sustentável

Apesar da paixão pelo futebol e da alegria em experimentar a realização da Copa do Mundo em sua própria casa, houve, da parte dos brasileiros, grande frustração em relação às expectativas de que a organização do torneio no Brasil pudesse efetivamente resolver um dos graves problemas de infraestrutura urbana: o da mobilidade.

Somado a isso, tornaram-se evidentes os elevados gastos de dinheiro público para construções de estádios, cujos altos valores das respectivas obras foram questionados, bem como surgiu a percepção, passada a anestesia da alegria da escolha para sediar a Copa do Mundo no Brasil, de que o Poder Público deveria se voltar para garantir qualidade na oferta dos serviços de saúde, de educação, na gerência da segurança pública, bem como na ampliação e modernização dos serviços de transportes urbanos, o que gerou uma espécie de catarse nacional concretizada nas grandes manifestações de junho de 2013.

Essa mesma percepção se deu em relação às Olimpíadas. A cidade do Rio de Janeiro, evidentemente, sofre os efeitos das crises que extrapolam suas fronteiras, principalmente, a que assola o Estado do qual é capital.

Aliás, em virtude da crise financeira por que passa o Estado do Rio de Janeiro – que tem por causa fundamental, uma política pública calcada no endividamento do Poder Público estadual, levada a cabo com maior vigor a partir de 2010, conjugada com concessões de benefícios fiscais bilionários –, agravou-se uma série de problemas antes já existentes, como,

por exemplo, os relativos à falta de segurança, à baixa qualidade da educação e da saúde pública, como também surgiram outros: a falta de recursos para honrar compromissos com os servidores ativos, aposentados e pensionistas, colocando em risco a prestação mesma de serviços essenciais e indispensáveis para a sociedade.

Em meio a esse cenário, constatou-se que os gastos para a realização das Olimpíadas se tornaram inoportunos, sendo, por conseguinte, questionada a prioridade que foi dada aos referidos jogos, para cuja realização foram investidos vultosos montantes de dinheiro público, que poderiam ter sido utilizados para o que efetivamente necessitam os cidadãos; aliás, confirmou-se a percepção do elevado desperdício do dinheiro público com a construção dos estádios da Copa do Mundo e da Cidade Olímpica, obras de pouca serventia para toda a coletividade.

Em outras palavras, a realização dos jogos da Copa do Mundo e das Olimpíadas, ao contrário do que se propagou inicialmente no imaginário da sociedade brasileira, não se prestou, haja vista a forma como as políticas públicas foram implementadas neste mister, para a solução de uma série de antigos e relevantes problemas urbanos, isto é, não serviu para garantir o desenvolvimento de uma cidade sustentável, nos termos previstos no inciso I, do artigo 2º, do Estatuto da Cidade; *in verbis*:

Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais:

I – *Garantia do direito a cidades sustentáveis*, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações; [...].

Seria necessário, por exemplo, para a decisão política de dar início à construção da linha 04 do metrô, a realização das Olimpíadas no Rio de Janeiro, ou de a cidade sediar parte dos jogos da Copa do Mundo? Evidentemente, não.

A resposta a tal questão é muito simples: se o Poder Público dispõe de X recursos financeiros para realizar uma série de obras de mobilidade urbana e ainda para gastar com edificações voltadas para a realização mesma dos Jogos Olímpicos ou da Copa do Mundo, evidentemente, disporia desse mesmo X de recursos financeiros, ou de parte deles, para investir nessas mesmas obras – e em tantas outras – de mobilidade urbana de que a cidade ainda é carente e que deixaram de ser construídas porque foram empregados, por exemplo, na concretização do *Parque Olímpico ou para a construção ou reforma de estádios de futebol “padrão FIFA”*.

Ademais, considerando que para entrar nos estádios e arenas durante os eventos os particulares devem pagar seus ingressos, também não nos parece legítimo que a sociedade como um todo – nela incluídos, frise-se, aqueles que não se interessem pelos mesmos ou que sequer disponham de meios financeiros para comprar os caríssimos bilhetes – tenha também de pagar a conta para patrociná-los via tributos¹³⁰.

Aliás, em considerando a carga tributária a ser suportada por toda a sociedade e o número de lugares disponíveis para as pessoas nesses mesmos eventos, já é possível verificar a falta de proporcionalidade e razoabilidade na tentativa de justificar a utilização de vultoso dinheiro público para a construção dessas arenas esportivas.

Na verdade, constatou-se que a execução desses eventos *era perfeitamente dispensável* para a consecução de políticas públicas voltadas para o desenvolvimento de uma cidade sustentável.

A propósito, o que se verificou, ao menos no que diz respeito às finanças do Estado do Rio de Janeiro, com graves consequências aos centros urbanos nele localizados, é que a realização dos megaeventos esportivos parece ter servido de pretexto para o seu elevado endividamento em poucos anos¹³¹, bem como para a promoção desmedida de benefícios fiscais, mesmo que a arriscada adoção de uma política keynesiana nos gastos públicos, mesclada com concomitante viés liberal na obtenção de receita, pudesse levar, como acabou levando, à insustentabilidade financeira do Poder Público estadual.

¹³⁰ Enquanto bilhões de reais do Erário eram destinados para a construção de estádios para a realização da Copa do Mundo, a infraestrutura de saneamento básico no Brasil ainda deixava – e deixa – a desejar; eis uma questão que envolve indagações a respeito de uma política pública urbana efetivamente responsável, calcada na ética orçamentária. Em 2012, por exemplo, apenas 14% das obras do PAC previstas para o setor estavam concluídas. Disponível em: <<http://www.tratabrasil.org.br/maioria-das-obras-de-esgoto-do-pac-esta-paralisada-e-avancos-seguem-timidos>>, acesso em 12 jun. 2016.

Obs.: Tendo tentado acesso ao endereço acima, em 11 jan. 2017, o mesmo se encontrava indisponível. Entretanto, em pesquisando no sítio oficial do Instituto Trata Brasil, que é uma OSCIP “*formada por empresas com interesse nos avanços do saneamento básico e na proteção dos recursos hídricos do país*”, foi possível encontrar os dados acima mencionados nos seguintes endereços eletrônicos: <<http://www.tratabrasil.org.br/>>.

¹³¹ Como visto anteriormente, a vinda dos megaeventos esportivos para o Brasil teve, dentre seus fatores, a necessidade de expandi-los em novos mercados, considerados emergentes. É interessante notar, a esse respeito, que a escolha da realização das Olimpíadas no Rio de Janeiro, em 2009, ocorre em plena crise econômica no chamado “primeiro mundo”. Tal fato, somado ao elevado endividamento público ocorrido desde então, em boa medida, justificado pela euforia da vinda de megaeventos esportivos para o Brasil, se nos remete aos seguintes ensinamentos de David Harvey: “*Se não houver poder de compra suficiente em determinado mercado, novos mercados devem ser encontrados pela expansão do comércio exterior, promovendo-se novos produtos e estilo de vida, criando-se novos instrumentos de crédito e gastos públicos financiados pela dívida*” (HARVEY, David. *Cidades...*, 2012, p. 32).

Insta registrar que, na euforia da realização da Copa do Mundo e das Olimpíadas, podemos listar, por exemplo, a contratação pelo Estado do Rio de Janeiro de uma série de empréstimos¹³², vários dos quais bilionários; vejamos:

Lei 6002, de 06/07/11 – **US\$320 milhões de dólares** – Banco de Desenvolvimento da América Latina – Programa Pró Vias (malha rodoviária).

Lei 6086, de 24/11/11 – **US\$712,348 milhões de dólares** – Agência Francesa de Desenvolvimento - Programa de Integração e Mobilidade Urbana da Região Metropolitana do Estado do Rio de Janeiro – PMU.

Lei 6183, de 22/03/2012 – **R\$3,65 bilhões de reais** – Banco do Brasil – Metrô (linhas 03 e 04), Prodetur, Asfalto na Porta, Somando Forças, Morar Seguro, Pró-Infra comunidades, Arco Metropolitano, Pró-Estradas, Casas de Custódia, Comando de Operações Especiais (PMERJ), sistema aquaviário, controle de cheias, recuperação do complexo Lagunar da Barra da Tijuca e de Jacarepaguá, elaboração de projetos executivos de infraestrutura.

Lei 6368, de 20/12/2012 – **R\$3,12 bilhões de reais** – Banco do Brasil – Programa de Infraestrutura do Estado do Rio de Janeiro para Grandes Eventos – PRO CIDADES II/RJ.

Lei 6413, de 13/03/2013 – **R\$3 bilhões de reais** – BNDES – Metrô (linha 4)

Lei 6506, 20/08/2013 – **R\$450 milhões de reais** – Banco BTG Pactual – Programa de Suporte à Política de Transporte.

Lei 6507, de 20/08/2013 – **US\$750 milhões de dólares** – CreditSuisse e Goldman Sachs Bank – Programa de Suporte aos Grandes Eventos Esportivos.

Lei 6527, de 10/09/2013 – **US\$750 milhões de dólares** – Banco Internacional (BIRD) – PROMIT (Programa de Melhoramento da Qualidade e Integração dos Transportes de Massa Urbanos – PROMIT).

Lei 6699, de 06/03/2014 – **R\$3,5 bilhões de reais** – BNDES – Complementar despesas da Linha 04 do Metrô.

Lei 6728, de 25/03/2014 – **R\$600 milhões de reais** – CreditSuisse (Brasil) - Programa de Desenvolvimento Socioambiental, PRODES, visando reforçar o orçamento do Estado do Rio de Janeiro para que este elabore e execute projetos de ampliação de infraestrutura da RMRJ – Região Metropolitana do Rio de Janeiro, englobando áreas de saneamento ambiental, obras viárias e segurança pública. (grifos nossos).

Tantos foram os empréstimos que, de julho de 2007 a julho de 2014, a dívida do Estado do Rio de Janeiro saltou de R\$46,4 bilhões de reais para R\$85,143 bilhões de reais¹³³,

¹³² Discussão no plenário da ALERJ, em razão do PL n°2771/2014, acerca dos gastos com mobilidade urbana no Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/taqalerj.nsf/8b99ca38e07826db032565300046fdf1/591ceb348c91eaae83257c7f0056519e?OpenDocument>>. Acesso em 30 jan. 2017.

¹³³ Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna e Externa em julho de 2014 (fls. 30) – anexo à Lei n°6955/2015. Disponível no site oficial da SEPLAG/RJ: <<http://www.rj.gov.br/web/seplag/exibeconteudo?article-id=186183>>. Acesso em 30 jan. 2017.

passando a corresponder em 2014 a mais de 150% de sua própria Receita Corrente Líquida¹³⁴, e em julho de 2015, a dívida já se encontrava posicionada em R\$97,67 bilhões^{135 136 137}, tendo se consolidado ao final de 2016 em R\$117,87 bilhões¹³⁸. A situação é tão grave que o Estado já ultrapassou o limite de 200% de endividamento em relação a sua receita líquida¹³⁹.

Ocorreu também, neste mesmo período um aumento descomunal da dívida externa do Estado do Rio de Janeiro. Em julho de 2007, o último empréstimo internacional contraído pelo Estado do Rio de Janeiro havia sido assinado em 28/07/1999. Naquela época, frise-se, havia apenas 6 (seis) empréstimos internacionais assumidos pelo Estado¹⁴⁰. Sem embargo, desde 2007, foram contraídos vários outros novos empréstimos internacionais (no total de 19 – dezenove), alguns dos quais bilionários, todos vinculados ao dólar, o que, indubitavelmente, expôs as finanças do Estado também ao risco cambial^{141 142}.

¹³⁴ Sessão da ALERJ, aberta em razão da Mensagem 03/2014, para discutir acerca do PL nº 2771/2014. <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/taqalerj.nsf/8b99ca38e07826db032565300046fdf1/591ceb348c91eaae83257c7f0056519e?OpenDocument>>. Acesso em 30 jan. 2017.

¹³⁵ Dados oficiais constantes na LOA/2016 do Estado do Rio de Janeiro já posicionavam, em julho de 2015, a dívida da Administração Direta do Estado em R\$97,677 bilhões de reais. Ressalta-se que 12,30% desse montante **são atrelados a moedas estrangeiras**, ou seja, dizem respeito à dívida externa do Estado, e, por conseguinte, haja vista o agravamento da crise e desvalorização do real, a tendência é de aumento da mesma (vide o Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna e Externa da Administração Direta no site oficial da SEPLAG/RJ. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/2803864/DLFE-85908.pdf/Livro_LOA_2016_Volume_I.pdf>. Acesso em 09 jan. 2017.

¹³⁶ Em considerando a dívida consolidada da Administração Indireta, equivalente a R\$457 milhões, constata-se que a dívida total atinge R\$98,13 bilhões (vide Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna da Administração Indireta no site oficial da SEPLAG/RJ. Disponível em: <<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/186190/DLFE-80809.pdf/PLOA2016VOLUMEIFINAL>>. Acesso em 20 jan. 2016.

¹³⁷ Insta registra que dito montante da dívida foi calculado com base em câmbio de até setembro de 2015, quando elaborada o PL da LOA de 2015, e como parte dela é internacional, isto é, atrelada a moedas estrangeiras, em razão da forte desvalorização do real desde então, constata-se que o valor financeiro devido já é superior ao que foi lançado no seu respectivo Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna e Externa da Administração Direta.

¹³⁸ Dado constante no Anexo I (Metas Fiscais) do Projeto da LDO/2017 do Estado do Rio de Janeiro nº 1.655/16 (p. 04 do referido anexo, correspondente a p. 62 da proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias), PLDO este que deu origem à LDO nº 7412 de 11 de agosto de 2016; Disponível em: <[http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1519.nsf/18c1dd68f96be3e7832566ec0018d833/f9268811ec3b2dc083257f9600761490/\\$FILE/Livro%20PLDO%202017.pdf](http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1519.nsf/18c1dd68f96be3e7832566ec0018d833/f9268811ec3b2dc083257f9600761490/$FILE/Livro%20PLDO%202017.pdf)>. Acesso em 09 jan. 2017.

¹³⁹ Disponível em: <<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/05/rj-nao-consegue-pagar-dividas-e-estoura-limite-de-endividamento.html>>. Acesso em 05 jun. 2016.

¹⁴⁰ Informação obtida do “Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Externa” da Lei nº5182 de 02 de janeiro de 2008 (p. 16).

¹⁴¹ Informação obtida do “Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Externa” do PL da LOA de 2015 (p. 29 e 30), constante no site da SEPLAG (Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão do ERJ).

Além disso, veiculou-se amplamente na mídia a notícia de que recursos financeiros previstos para a saúde teriam sido contingenciados para a realização de despesas com as olimpíadas¹⁴³, o que nos evidencia a necessidade de reflexão a respeito da ética orçamentária e das implicações que as escolhas do administrador no gasto do dinheiro público podem acarretar, positiva ou negativamente, na vida dos cidadãos.

A esse respeito, insta registrar alguns dados interessantes que envolvem a análise da LOA/RJ de 2015 (Lei Estadual/RJ nº 6.955/2015), de interesse dos cidadãos da região metropolitana do Rio de Janeiro:

- A dotação orçamentária fixada ao pagamento de dívidas contraídas (juros, encargos e amortização) equivale a 2,6 (dois vírgula seis) vezes o valor consignado como despesa em habitação, saneamento e gestão ambiental¹⁴⁴.
- As rubricas fixadas ao pagamento das dívidas assumidas (juros, encargos e amortização) correspondem a mais de 20 (vinte) vezes a dotação orçamentária estabelecida para habitação¹⁴⁵.
- A dotação orçamentária fixada para a rubrica do “urbanismo” equivale a menos da metade que o montante da dotação para pagamento das dívidas assumidas (juros, encargos e amortização)¹⁴⁶.

¹⁴² Dívida externa do Estado do Rio de Janeiro:

. Posição em 07/2007: R\$1,591 bilhão (havia apenas 6 empréstimos até então contraídos).

. Posição em 07/2014: R\$7,386 bilhões (total de 23 empréstimos, dos quais apenas 4 foram contraídos antes de 2007).

. Posição em 07/2015: R\$12,04 bilhões (total de 24 empréstimos, dos quais apenas 04 foram contraídos antes de 2007).

Isso significa que, em apenas 08 anos, a dívida externa do Estado cresceu 656,75% (Obs.: esses dados foram obtidos através do Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Externa, disponibilizados no site da SEPLAG/RJ)

¹⁴³ “A CBN obteve um documento interno da Secretaria de Saúde do Rio de Janeiro... De acordo com a reportagem, o governo estadual deixou de fornecer oito reanimadores ambulatoriais adultos para uma UPA de São Gonçalo, na região metropolitana, para “economizar para as Olimpíadas de 2016””. Disponível em: <<http://www.oantagonista.com/posts/saude-do-rio-bloqueada-pelas-olimpiadas>>; <http://www.brasilpost.com.br/2015/12/24/saude-olimpiadas-2016_n_8873790.html>; <<http://oglobo.globo.com/rio/estado-economiza-material-em-upa-por-cao-de-olimpiada-18361786>>. Acesso em 20 jan. 2016.

¹⁴⁴ A rubrica fixada na LOA/2015 do Estado do Rio de Janeiro para pagamento das dívidas contraídas pelo referido ente da federação é da ordem de R\$7,03 bilhões de reais, enquanto a soma do montante fixado para as rubricas de habitação, saneamento e gestão ambiental equivale a R\$2,68 bilhões de reais (Lei nº 6.955/2015, Anexos II e III).

¹⁴⁵ A rubrica fixada para a habitação corresponde a R\$337,04 milhões, enquanto a destinada ao pagamento das dívidas contraídas equivale a R\$7,03 bilhões (Lei nº 6.955/2015, Anexos II e III).

- A dotação orçamentária destinada às rubricas do pagamento das dívidas contraídas (juros, encargos e amortização) é consideravelmente superior ao montante destinado na rubrica do transporte: o supera em 42,3%¹⁴⁷.

Insta salientar que, a partir de 2010¹⁴⁸, houve aumentos significativos nas rubricas pertinentes ao pagamento de dívidas (juros, encargos e amortização) do Estado do Rio de Janeiro, em relação aos quatro exercícios financeiros anteriores; é o que se verifica comparando tais rubricas da LOA de 2007 com as de 2010 e a de 2011 com a de 2014, todas, evidentemente, do Estado do Rio de Janeiro¹⁴⁹.

Na LOA/2007, as rubricas pertinentes ao pagamento da dívida (juros, encargos e amortização) foram fixadas em R\$3,037 bilhões; em 2010, as rubricas para os mesmos fins passaram para R\$3,827 bilhões, o que correspondeu a um aumento de 26% em 4 anos.

Analisemos, agora, as mesmas rubricas relativas ao período dos quatro anos seguintes, isto é, da LOA/2011 à LOA/2014. Em 2014, o somatório das rubricas inerentes às despesas

¹⁴⁶ A rubrica orçamentária destinada ao urbanismo equivale a R\$2,9 bilhões, enquanto a dotação orçamentária destinada ao pagamento da dívida contraída é da ordem de R\$7,03 bilhões. Portanto, a rubrica “urbanismo” corresponde a 42,4% do montante gasto com pagamento de dívida por ano (Lei nº6.955/2015, Anexos II e III).

¹⁴⁷ A dotação orçamentária destinada para o pagamento das dívidas contraídas (juros, encargos e amortização) equivale a R\$7,03 bilhões, enquanto a rubrica do transporte corresponde a R\$4,94 bilhões. Assim, as rubricas destinadas ao pagamento da dívida, juntas, superam em 42,30% o valor destinado ao transporte (Lei nº Lei nº6.955/2015, Anexos II e III).

¹⁴⁸ Como veremos logo adiante, de 2007 a 2010, os gastos com pagamentos referentes às dívidas contraídas subiram 26%, enquanto apenas de 2010 (R\$3,82 bilhões) para 2011 (R\$4,31 bilhões) houve um aumento nesses mesmos gastos correspondente a 12,62%.

¹⁴⁹ Os dados para análise foram obtidos junto ao site oficial da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, cujo acesso se deu em 09 de janeiro de 2017 e cujos links são os seguintes:

LOA 2007

<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/186190/DLFE-28717.pdf/2007_LOA.pdf>.

LOA 2010

<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/186190/DLFE-28724.pdf/Livro_LOA_SANCAO_2010.pdf>.

LOA 2011

<<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3A2412011>>.

LOA 2012

<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/178331/DLFE-45585.pdf/LOA_2012.pdf>.

LOA 2013

<<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3A3620082>>.

LOA 2014

<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/tesouro/Transpar%C3%A2ncia/LOA_2014__Vol_1.pdf>.

LOA 2015

<<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/tesouro/Transpar%C3%A2ncia/LOA%202015%20-%20Vol%201.pdf?lve>>.

LOA 2016

<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/2803864/DLFE-85908.pdf/Livro_LOA_2016_Volume_I.pdf>.

com juros, encargos da dívida e amortização foi fixado em R\$6,02 bilhões, enquanto em 2011 haviam sido fixadas em R\$4,31 bilhões, ou seja, num período de quatro exercícios financeiros (de 2011 a 2014), as despesas totais com pagamento de dívidas contraídas subiram praticamente 40%. E se considerarmos o exercício de 2010, constata-se que o incremento nas rubricas relativas ao pagamento de dívidas contraídas elevou-se até 2014 em, aproximadamente, 57,3%.

Seguindo com a mesma análise, agora tendo por objeto a LOA/2015 e a de 2016, ambas do Estado do Rio de Janeiro, constata-se que nas rubricas fixadas para pagamento de dívidas houve um aumento, aproximadamente, de 24,94%; isto, frisa-se, simplesmente, *de um ano para o outro*¹⁵⁰.

Observemos agora a política fiscal do Estado do Rio de Janeiro sob o ponto de vista da concessão de benefícios fiscais.

Como dito anteriormente, houve no nosso Estado uma combinação imprudente de escolhas públicas: aumento relevante da dívida com concomitante renúncia expressiva de receita.

Segundo o relatório produzido pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, com base em informações fornecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda, de 2007 a 2015, foram declarados a título de benefícios fiscais o montante de R\$185,85 bilhões de reais¹⁵¹.

A concessão de benefícios fiscais, evidentemente, desperta discussões de cunho ético, posto tratar-se de um regime jurídico fiscal de privilégio¹⁵². Em Sessão Plenária da ALERJ, por exemplo, foi realizado o seguinte registro a respeito do montante concedido de isenção fiscal para a instalação da fábrica da Land Rover no Estado; vejamos:

São R\$ 690 milhões de isenção fiscal que a mesma Land Rover deixou de pagar para gerar 400 empregos anunciados pelo próprio Governo - não sou eu que estou dizendo. Senhores, eu fiz a conta: 400 vagas de emprego, valor por vaga de

¹⁵⁰ Na LOA de 2015 do Estado do Rio de Janeiro, as rubricas referentes ao pagamento total de juros, encargos de dívida e amortização somaram R\$7,027 bilhões; na LOA de 2016, essas mesmas rubricas subiram para R\$8,78 bilhões, correspondendo a um aumento de R\$1,753 bilhão, isto é, a 24,94% de incremento em apenas um ano.

¹⁵¹ Informação obtida no site do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/web/guest/contas-de-governo-do-estado-do-rio-de-janeiro>>. Acesso em 02 nov. 2016.

¹⁵² Eis o que em obra publicada no ano de 2000, afirmou o Professor Ricardo Lobo Torres a respeito dos das isenções fiscais: “A isenção deve se basear na ideia de justiça, correspondendo aos seus princípios da *capacidade contributiva*, *redistribuição de rendas* ou *desenvolvimento econômico*. A política das isenções está hoje sob suspeita generalizada de injustiça, improdutividade e perversidade fiscal, o que a torna suscetível de se transformar constantemente em *privilégio odioso*, ofensivo à liberdade e dos direitos humanos dos contribuintes” (grifos nossos) (LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. O Orçamento na Constituição*. Volume V. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renova, 2000, p. 262).

1.734.000,00. **Cada emprego que a Land Rover ofereceu custou aos cofres públicos 1.734.000,00 (grifo estranho ao original).** É o emprego mais caro da galáxia! É inacreditável! Digam-me em que lugar do mundo uma empresa privada, para gerar empregos, custa aos cofres públicos 1,7 milhão ¹⁵³.

Vale ressaltar que uma governança urbana responsável, entendida como aquela que gere a política pública urbana de forma a propiciar o desenvolvimento de uma cidade sustentável, deve, inevitavelmente, atentar para os princípios básicos da responsabilidade fiscal, sem os quais se põe em risco a possibilidade de se satisfazer a uma série de interesses dos cidadãos, nos mais variados campos: na oferta de saneamento básico, de moradia, educação, saúde, segurança pública, infraestrutura de mobilidade urbana etc. ^{154 155}.

Basta observarmos as gravosas consequências sociais experimentadas no Estado do Rio de Janeiro, em razão de uma política pública calcada no seu acelerado endividamento, para constatarmos a respeito da necessidade de se tratar com seriedade a questão da sustentabilidade das cidades, sob o ponto de vista de uma governança fiscal responsável.

Aliás, esse é outro aspecto que merece destaque: o que diz respeito à adoção de políticas fiscais que tem por consequência o comprometimento de gerações futuras. Ao analisar a LOA/2016 do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, é possível verificar que há dívidas cujas prestações se estendem até 15 de julho de 2043, sem considerar outros empréstimos que atravessam a década de 30 e alcançam 2040, 2041 ¹⁵⁶.

A propósito, tais questões, pertinentes à realização de políticas públicas com base no endividamento e na concessão de benefícios fiscais bilionários, devem despertar acurada

¹⁵³ DOERJ de 02 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/117167186/doerj-poder-legislativo-02-06-2016-pg-5>>. Acesso em 11 jan. 2017.

¹⁵⁴ O enfrentamento da governança sob a égide da ética orçamentária nos parece de relevante interesse dos cidadãos. Observemos, por exemplo, o ocorrido em diversas obras de infraestrutura urbana que se encontram paralisadas no Ceará. (Diário do Nordeste. *Obras paradas há nove meses geram cenários de abandono*. Disponível em: <<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/cidade/obras-paradas-ha-nove-meses-geram-cenarios-de-abandono-1.1229027>>. Acesso em 12 jun. 2016:

¹⁵⁵ A respeito da prudência fiscal, princípio consagrado no artigo 1º, §1º, da LRF, observemos o que assinala a doutrina a respeito:

“Basta examinar os argumentos expendidos pelos que se surpreenderam com os **novos princípios orçamentário-financeiros, como os do equilíbrio fiscal e da prudência fiscal**, para se distinguir os que tem a democracia como um processo de sufrágio de nomes, dos que a cultuam como uma expressão maior da liberdade de escolher como cada um pretende viver” (grifo nosso). (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Opus Cit.*, p. 1).

¹⁵⁶ Dado constante no “QUADRO DEMONSTRATIVO DAS CONDIÇÕES CONTRATUAIS DA DÍVIDA FUNDADA INTERNA DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA”, em anexo à LOA/2016 do Estado do Rio de Janeiro, mais precisamente, em sua página 15. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/2803864/DLFE-85908.pdf/Livro_LOA_2016_Volume_I.pdf>. Acesso em 09 jan. 2017.

atenção, em se tratando de um país, como o Brasil, no qual parte significativa de seus habitantes está envelhecendo e vivendo cada vez mais.

Ora, escolhas públicas descuidadas para com a ética financeiro-orçamentária, nela compreendidos os princípios da prudência e do equilíbrio, trazem gravíssima crise social no seio das próprias cidades, posto que, parte significativa das pessoas, para que possam sobreviver com dignidade e, inclusive, mover a economia dos centros urbanos em que vivem, necessitam receber seus proventos, aposentadorias ou pensões – o que pode se tornar inviável caso descuidem os governantes desses deveres éticos e previstos na lei, *gerando, assim, efeitos sociais evidentemente desastrosos para a sustentabilidade mesma das cidades*.

A propósito, não há como olvidar-nos da Decretação de Calamidade Pública Financeira pelo Estado do Rio de Janeiro (Decreto nº 45.692 de 17 de junho de 2016), reconhecido como tal pela ALERJ através da Lei nº 7483 de 08 de novembro de 2016, cujo fato, em si mesmo, consistiu no reconhecimento da insolvência financeira do Poder Público estadual fluminense bem como dos nefastos efeitos de uma recente política pública calcada no seu endividamento imprudente, combinado com renúncias bilionárias de receita; política esta, frise-se, em boa parte justificada na necessidade de honrar os vários compromissos assumidos para a realização dos megaeventos esportivos da Copa do Mundo e das Olimpíadas.

Ora, a falta de *recursos estaduais* para manter serviços públicos essenciais, como, por exemplo, a segurança pública, a educação, a saúde, em razão de seu colapso financeiro, traz graves e deletérias consequências para a vida dos cidadãos que vivem no território do estado insolvente; aliás, consoante cediço pelos urbanistas, até mesmo decisões políticas de cunho nacional podem afetar as cidades ¹⁵⁷.

Tal fato nos leva a concluir que a boa gestão fiscal, independentemente do estamento do ente público (municipal, estadual ou federal), é de suma importância para a concretização do princípio da cidade sustentável como diretriz básica de política pública urbana ¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Quando a União, por exemplo, resolveu incentivar a indústria automobilística, diminuindo o IPI visando aumentar ou manter o elevado consumo de automóveis, tal decisão, inevitavelmente, teve efeitos nos grandes centros urbanos, haja vista que o crescente número de veículos circulando pelas vias públicas municipais agravou o problema do tráfego urbano, tornando mais premente a necessidade de ampliação e modernização do sistema público de transportes, sobretudo do transporte sobre trilhos (trem, metrô, VLT etc.), como instrumento para diminuir a sobrecarga do transporte rodoviário.

¹⁵⁸ A respeito dessa relação fiscal que enreda o contexto urbano, indiferentemente do estamento público da mesma (se federal, estadual ou municipal), vale a pena transcrever o que já fora salientado em trabalho da Fundação Getúlio Vargas: “Como bem destaca Marcus André Melo (2004), a crise fiscal das últimas duas décadas atingiu sobremaneira os programas urbanos, porque eles – diferentemente dos programas de saúde, educação e qualificação profissional, que possuem proteção constitucional – exigem contrapartidas dos estados, municípios e de empresas de vocação urbana controladas pelo Poder Público. Por dependerem de créditos e investimento, esses programas tornam-se vulneráveis na conjuntura da crise que afetava tanto o governo federal

Não há, portanto, como imaginar uma governança urbana responsável *sem considerar os aspectos éticos fiscais das políticas públicas* executadas pelas diversas esferas do Poder Público (municipal, estadual e federal), aliás, não há como garantir a governança de uma cidade sustentável, nos termos definidos pelo Estatuto da Cidade, em seu artigo 2º, inciso I, sem considerar a necessidade de uma política fiscal responsável, sendo essa a base de toda e qualquer política urbana que se deva empreender.

quanto os demais entes federativos” (AZEVEDO, Sérgio de. Desigualdades Sociais e Reforma do Estado: os Desafios da Gestão Metropolitana no Federalismo Brasileiro. In: Organizadora: FLEURY, Sonia. Democracia, Descentralização e Desenvolvimento: Brasil & Espanha. Rio de Janeiro. Editora: Editora FGV, 2006, p. 164).

4 BALIZAMENTOS PARA O ENDIVIDAMENTO PÚBLICO E PARA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SOB A ÓTICA DA ÉTICA ORÇAMENTÁRIA

4.1 Análise da governança responsável sob a perspectiva dos atos que interfiram no aumento da dívida consolidada do Poder Público.

4.1.1 *Ratings* como instrumento de análise para a contração de dívidas

Quando se pensa em estabelecer parâmetros para uma governança responsável, sob o ponto de vista da ética orçamentária, normalmente, se vislumbra observar primeiramente a atuação mesma do gestor financeiro, com o efeito de enquadrá-la sob as normas previstas para tanto.

Ocorre, porém, que, em se tratando de contração de dívidas pelo Poder Público, há de se considerar também o interesse das instituições financeiras na obtenção de lucro em razão de suas próprias atividades. Registra-se, por oportuno, que, evidentemente, não se trata de penalizar o legítimo interesse dessas instituições em perseguir o lucro. Entretanto, como bem assinalado pelo Professor Diogo de Figueiredo, “é preciso ter em mente que o endividamento não ocorre apenas em razão da irresponsabilidade dos gestores fiscais; é necessário que se reconheça que as entidades financeiras podem para ela concorrer, seja pela dificuldade que tenham de aferir a real capacidade de contração de dívidas por parte do ente tomador, seja por negligência em fazê-lo, neste caso, por culpa delas próprias”¹⁵⁹.

Ora, é cediço que as instituições financeiras, antes de realizar qualquer operação de crédito em favor de particulares, tomam os devidos cuidados com o efeito de avaliar os riscos

¹⁵⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Opus Cit.*, p. 203/204.

da mesma¹⁶⁰, sendo observados, para tanto, vários aspectos, desde os pertinentes à pessoa que visa se servir das atividades da entidade financeira, como até os que dizem respeito à conjuntura econômica e suas projeções¹⁶¹, tendo sido criados, inclusive para a análise de operações que envolvam entes públicos, sistemas de classificação de riscos, os chamados “ratings”¹⁶².

Esse mesmo cuidado, portanto, deve ter a instituição financeira em se tratando de operação de crédito a ser efetuada com um ente público. Afirma o Professor Diogo de Figueiredo que operação dessa natureza que comprometa pessoa jurídica de direito público com *rating* insatisfatório deveria ser expressamente proibida¹⁶³.

De toda sorte, haja vista que, na álea de Direito Público, consoante cediço, o agente só age quando autorizado, pois a Administração se submete ao princípio da legalidade estrita, além do que deve respeitar a moralidade administrativa (art. 37, caput, da CRFB/88); e, tendo em vista que a própria LRF, informada pelo princípio da ética orçamentária, consoante já

¹⁶⁰ “O risco de crédito está relacionado à possibilidade do não pagamento pelo tomador do crédito na data pactuada com o devedor. Estatisticamente, o risco é definido como a variabilidade de retornos esperados de um ativo e é calculado a partir de dados históricos. [...]. Vários fatores internos e externos em relação ao tomador do crédito podem contribuir para que o credor não receba na data pactuada. Esses fatores são denominados fatores de risco” (FIGUEIRA, Paulo Humberto. *Gestão do Risco de Crédito: Análise dos Impactos da Resolução 2682, do Conselho Monetário Nacional, na Transparência do Risco da Carteira de Empréstimos dos Bancos Comerciais Brasileiros*. Dissertação de Mestrado. Vitória: FGV, 2001, p. 14-15. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3995/000305726.pdf?sequence=1>>. Acesso em 16 jan. 2017.

¹⁶¹ Costuma-se avaliar os riscos de uma operação de concessão de empréstimo, por exemplo, com base nos chamados “Cs”, que consistem na letra inicial das seguintes palavras: caráter (“o caráter está atrelado à índole do tomador do empréstimo e sua predisposição em pagar o financiamento contraído”); capacidade (“consiste na capacidade do requerente de ressarcir o crédito pleiteado, tendo em vista o quanto a empresa suporta de endividamento. São analisadas as demonstrações financeiras, com particular ênfase na liquidez, nos fluxos e projeções de caixa”); capital (“representa a potencialidade financeira do proponente do crédito, refletida por sua posição patrimonial”); colateral (“consiste no somatório de ativos que o proponente tem disponíveis para oferecer em garantia ao empréstimo!”); condições (“condições econômicas e empresariais gerais, assim como circunstâncias especiais, devem ser consideradas ao se avaliar as especificidades do crédito”); e coletivo (“considera-se, para efeito da análise de risco do empreendimento, o seu grau de inserção e integração em um coletivo de empresas do tipo cadeia ou aglomeração produtiva, organizado ou não como Arranjo Produtivo Local (APL)”). Disponível em: <<http://www.sebraepr.com.br/PortalSebrae/sebraeaz/Os-Cs-do-cr%C3%A9dito>>. Acesso em 16 jan. 2017

¹⁶² Trata-se de “um sistema de mensuração de risco de crédito baseado em pontuação e enquadramento dos riscos em “classes de risco”, previamente definidas, às quais são atribuídas **notas** que refletem **diferentes graus de risco**, de acordo com uma escala predeterminada, que é parte integrante do modelo de avaliação. ... **Há diferentes modelos de avaliação**, desenhados de acordo com os objetivos e as necessidades dos usuários, mesmo porque o sistema de *rating* de risco de crédito é utilizado para avaliar riscos de coisas bastante diversas, tais como: **países**, empresas não-financeiras, instituições financeiras, ações, títulos privados e públicos, instrumentos financeiros, transações financeiras estruturadas, fundos mútuos, seguradoras” (grifos estranhos ao original); Disponível em: <<http://www.webfinder.com.br/disclosure/PDF/dis92-1.pdf>>. Acesso em 16 jan. 2017.

¹⁶³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Opus Cit.*, p. 204.

verificado, persegue a prudência fiscal – razão do conceito da *gestão sem risco*¹⁶⁴ – se nos parece que a validade de ato de contratação de novo endividamento público pode ser questionada, por força da sistemática normativa citada, quando a entidade pública se demonstre, de forma evidente, mal classificada por agências de risco comumente usadas como parâmetros para a elaboração de operações de crédito entre particulares¹⁶⁵.

Sem embargo o entendimento acima explicitado, visando evitar maiores divergências entre possíveis interpretações jurídicas a respeito do assunto, nos parece prudente seguir o conselho do Professor Diogo de Figueiredo, de maneira que deveriam ser estabelecidos, objetivamente, com respaldo no artigo 52, VII, da CRFB/88, *ratings* como condições para a realização de operações de crédito.

¹⁶⁴ Ora, o gestor privado pode se dar ao luxo de correr riscos para obter um maior prêmio, no entanto, essa faculdade não é dada ao gestor público financeiro, eis que, diferentemente, deverá gerir as finanças da forma a correr o menor risco, já que assim o exige o princípio da prudência fiscal. Deverá, portanto, o agente público pautar-se no moderno conceito da *gestão sem risco* – vide, a propósito, excelente leitura em MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Opus Cit.*, p. 62-63.

¹⁶⁵ Antes do advento da LRF, a Portaria nº 89 de 25 de abril de 1995, do Ministério da Fazenda, se destacou ao trazer uma metodologia de análise para classificação de risco bastante pertinente para com a moderna ideia de *gestão sem risco*, estabelecendo, inclusive, um *rating* em seu artigo 3º, com base no qual o ente federado interessado na operação de crédito era considerado elegível para o recebimento de garantia da União (artigo 7º). Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/estados/portaria_89.pdf>. Acesso em 17 jan. 2017.

Tal portaria, no entanto, cerca de dois anos depois, sofreu um acréscimo que se nos pareceu um retrocesso, pois permitiu que o Ministro da Fazenda, a seu *exclusivo critério*, em *caráter excepcional*, eximisse a análise de elegibilidade do ente federado para o recebimento de garantia da União, antes estabelecida, desde que ele oferecesse contra garantia, fosse o recurso obtido pela operação de crédito destinado a projetos considerados relevantes pelo governo federal e desde que demonstrasse contar com recursos suficientes, compatíveis com sua situação fiscal, para o atendimento das contrapartidas a seu cargo – vide Portaria n.º 276, de 23 de outubro de 1997. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/estados/portaria_276.pdf>. Acesso em 17 jan. 2017.

Insta observar que tais condicionantes acrescentados pela Portaria nº 276/97, na verdade, eram contraditórias para com o próprio conceito de elegibilidade da Portaria nº 89/95. Ora, se o ente federado é verdadeiramente elegível, em conformidade para com regras técnicas que o submetem a uma criteriosa análise de risco, por que razão afastar sua submissão às mesmas? O que se verifica é que a Portaria nº 276/97 introduziu na Portaria nº 89/95 critérios genéricos com o efeito, justamente, de priorizar, em determinados casos, interesses de agentes políticos do governo federal, em detrimento do rigor de normas de prudência fiscal.

Entendemos, entretanto, que, por força do princípio da ética orçamentária, que integra a teleologia da Lei de Responsabilidade Fiscal, e, mais precisamente, por força do §1º do artigo 1º da mencionada Lei, não se nos parece em consonância para com o princípio da prudência fiscal a concessão de garantias por parte da União com o efeito de possibilitar que entes federados, mal classificados por agências de *rating*, realizem operações de crédito.

Observemos que o fato do oferecimento de um determinado patrimônio como garantia não implica que aquele que o ofereça possua capacidade de pagamento, pois a metodologia de análise adotada pelas agências de *rating*, por exemplo, abrange uma série de aspectos, que extrapolam a mera avaliação patrimonial.

4.1.2 Medidas para evitar que a utilização de recursos financeiros de terceiros pelo Poder Público interfira no limite máximo de seu endividamento fixado pelo Senado Federal.

No uso da competência conferida pelo artigo 52, incisos VI e IX, da CRFB/88, e nos termos previstos pelo artigo 30, inciso I, da LRF, o Senado Federal elaborou a Resolução nº40/2001, ocasião em que estabeleceu os limites globais da “dívida consolidada líquida”, que, no caso dos Estados e do Distrito Federal, foi estipulado que não poderia ultrapassar duas vezes o montante da “Receita Corrente Líquida” (RCL)¹⁶⁶.

A receita corrente líquida compreende “o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes”, delas deduzidas, no caso dos Estados, as transferências que realiza para os Municípios por determinação constitucional, e no caso tanto dos Estados como dos Municípios, as contribuições que recebem “dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal” (artigo 2º da Resolução nº 40 do Senado Federal c/c artigo 2º da LRF)^{167 168}.

A dívida pública consolidada é a resultante do “montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações

¹⁶⁶ Eis o teor do artigo 3º, incisos I e II, da Resolução nº40/2001 do Senado Federal: “Art. 3º A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder, respectivamente, a: I - no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º; e II - no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º”.

¹⁶⁷ Em relação ao Distrito Federal e aos Estados do Amapá e de Roraima são excluídas do conceito de receita líquida valores pecuniários que recebem da União “para atendimento das despesas com pessoal, na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição Federal e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, de 1998” (artigo 2º, §2º, da Res. nº40/2001 do Senado Federal).

¹⁶⁸ O conceito de receita corrente líquida, portanto, não abrange “os recebimentos esporádicos e episódicos, tais como os decorrentes da receita de capital (operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos e transferências de capital)” (ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 359).

de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento” (artigo 1º, §1º, inciso III, da Resolução do Senado Federal).

Registra-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 29, já havia definido o conceito de “dívida pública consolidada ou fundada” e o §7º do artigo 30 da mesma lei, por sua vez, incluiu no cálculo da mencionada dívida, para fins de estabelecimento do limite ora em análise, “*os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos*”.

Desta sorte, ao estabelecer o limite do endividamento do ente federado, o Senado Federal, evidentemente, introduziu, no conceito de dívida consolidada os valores “*dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000¹⁶⁹ e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos*” (artigo 1º, §1º, inciso III, da Res. nº 40/2001).

A dívida consolidada líquida, por sua vez, consiste na “*dívida pública consolidada, deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros*” (artigo 1º, §1º, V, da mencionada Resolução nº40/2001).

Vale a pena frisar, para os fins do que se pretende perceber e balizar neste item, que os precatórios judiciais emitidos e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, como já verificado, *são considerados* dívida pública consolidada, e, portanto, *integram* o cálculo da dívida consolidada líquida, constituindo, assim, montante que *não pode ser desconsiderado* para fins de obtenção do limite de endividamento estabelecido pelo Senado Federal, que, no caso dos Estados e do Distrito Federal, não pode superar 2,0 (duas) vezes suas respectivas Receitas Correntes Líquidas (RCL).

Tal questão merece ser salientada, tendo em vista que alguns Estados da Federação, em determinado momento, passaram a utilizar os depósitos realizados em juízo, que constituem recursos de terceiros, como instrumento para saldar suas dívidas relativas a precatórios judiciais, e, posteriormente, até mesmo, para pagar servidores ou para “honrar” compromissos financeiros outros.

A esse respeito, é oportuno transcrever trecho de reportagem veiculada pela revista Veja:

¹⁶⁹ Essa data de 05 de maio de 2000, expressamente consignada pelo Senado Federal, coincide com a data da publicação da LRF, termo estabelecido para a sua entrada em vigor (artigo 74), razão por que a Resolução a estabeleceu como marco a partir do qual se deveria considerar como integrante da dívida pública consolidada o montante dos precatórios não pagos no mesmo exercício financeiro em que tiverem sido incluídos.

Somente o governador do Rio, Luiz Fernando Pezão (PMDB), usou, em 2015, 6,9 bilhões de reais dos depósitos mantidos pelo Tribunal de Justiça fluminense¹⁷⁰. Duas leis estaduais autorizaram a apropriação dos recursos – a primeira, de 2013, citava apenas a quitação de precatórios como destino possível¹⁷¹, mas a segunda, de 2015, ampliou o leque. O resultado é que mais de 96% dos recursos sacados no ano passado acabaram indo para o Rioprevidência, responsável pelo pagamento de aposentados e pensionistas.

Em Minas Gerais, o governador Fernando Pimentel (PT) sacou quase 4,9 bilhões de reais dos recursos sob custódia da Justiça para pagar previdência e dívida com a União. Na prática, foi o que garantiu, até aquele momento, o pagamento dos servidores em dia.

[...]

Em São Paulo, o governador Geraldo Alckmin (PSDB) sacou no ano passado quase 1,4 bilhão de reais dos recursos administrados pelo Tribunal de Justiça. O dinheiro foi utilizado para quitar precatórios – na fila das pendências ainda há dívidas que deveriam ter sido pagas dezessete anos atrás¹⁷².

Essa conduta do Poder Público causou, não sem razão, uma série de discussões, uma vez que o dinheiro que se encontra depositado em juízo não pertence ao Estado, nem está afetado aos interesses do Poder Judiciário, Legislativo ou Executivo, na qualidade de administradores públicos, mas sim, é da propriedade de particulares¹⁷³.

Ora, uma vez que os precatórios judiciais passam a ser pagos com recursos financeiros que não pertencem ao Estado, certamente, sua dívida não deixa de existir, pois, evidentemente, não pode o ente público se locupletar do dinheiro alheio.

O mesmo se sucede quando o Estado usa recursos de terceiros – sublinha-se, sequer consultados – para “honrar” dívidas ou compromissos outros, como o pagamento de servidores, aposentados e pensionistas.

¹⁷⁰ O valor mais preciso, relativo aos saques com base na Lei Complementar Estadual/RJ, nº 163/2015, consoante será verificado logo posteriormente, correspondeu, na verdade, a R\$6,770.885.702 bilhões.

¹⁷¹ Trata-se da Lei Complementar Estadual/RJ, nº 147/2013. Segundo informação fornecida pelo TCE/RJ, com base na referida lei, o Estado do Rio de Janeiro sacou dos depósitos judiciais quantia equivalente a R\$3,295.945.683 bilhões de reais (TCE-RJ Processo nº 102.203-6, fls. 6874).

¹⁷² Vide, na íntegra, a reportagem sob título “Estados usam R\$17 bilhões de depósitos judiciais para fechar as contas em 2015”. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/estados-usam-r-17-bilhoes-de-depositos-judiciais-para-fechar-as-contas-em-2015/>>. Acesso em 20 jan. 2017.

¹⁷³ “A procuradoria-Geral da República considera que o repasse de recursos de depósitos judiciais para governos estaduais é uma **ameaça ao direito de propriedade** (grifo estranho ao original), já que o dinheiro sob custódia da Justiça pertence, de fato, aos cidadãos ou empresas envolvidas em disputas legais” – Revista Veja. Estados usam R\$17 bilhões de depósitos judiciais para fechar[...]. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/estados-usam-r-17-bilhoes-de-depositos-judiciais-para-fechar-as-contas-em-2015/>>. Acesso em 20 jan. 2017

Ocorre, entretanto, que o uso desses expedientes – *frise-se, com dinheiro alheio* – tem resultado na diminuição da rubrica prevista para o pagamento de precatórios, o que pode implicar, de forma criativa, no aumento da margem de endividamento, posto que a redução do montante das despesas de precatório de um exercício financeiro para o outro reflete – evidentemente, para menos – nos respectivos quadros demonstrativos de dívida consolidada, e, por conseguinte, se não houver a equivalente e respectiva compensação, tais procedimentos ocasionam a ampliação da margem para o endividamento, driblando, assim, a própria teleologia que dá razão ao estabelecimento de seu limite pelo Senado Federal.

Na LOA de 2014 do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, com posição em 31/07/2013, no Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais de Dívida Fundada Interna da Administração Direta constava como despesa a ser paga a título de precatório o montante de R\$2,964.924.290 bilhões de reais, enquanto no Quadro Demonstrativo referente à Administração Indireta, em rubrica de mesma natureza, a dívida correspondia a R\$988,217.281 milhões de reais; portanto, somadas, atingiam a quantia de R\$3.953.141.571 bilhões de reais, isto é, quase R\$ 4 bilhões de reais.

Quanto à LOA de 2015 do Estado do Rio de Janeiro, verifica-se uma significativa redução da dívida a esse título (pagamento de precatórios), eis que a soma dos Quadros Demonstrativos das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna, com posição em 31/07/2014, foi equivalente a praticamente R\$1bilhão.

Interessante notar que nos Quadros Demonstrativos das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna, existentes na LOA de 2016, referentes à Administração Direta e Indireta do mencionado ente da Federação, com posição em 31/07/2015, não aparece a rubrica de dívida consolidada relativa a precatórios judiciais, o que indica sua redução a zero.

Evidentemente, com a diminuição dessas rubricas que integram o quadro de dívida consolidada, os Estados que se utilizam desse expediente podem lograr ampliar sua margem de endividamento para além do limite estabelecido pelo Senado Federal, caso não considerem que os pagamentos realizados ocorreram não com recursos próprios, mas de terceiros.

Aliás, pode suceder também uma situação inusitada, salientada pelo Tribunal de Consta do Estado do Rio de Janeiro, ao analisar as contas do exercício financeiro de 2015.

Como é cediço, por intermédio da Lei Complementar Estadual 163/2015, o Estado do Rio de Janeiro realizou saques de recursos financeiros relativos a depósitos judiciais no valor de R\$6,770.885.702 bilhões, utilizando-os para o pagamento de despesas relativas ao Rioprevidência e de precatórios judiciais.

Em que pese tais valores não pertencerem ao Estado do Rio de Janeiro, os mesmos foram contabilizados, sem qualquer expurgo, na fonte “*outras receitas correntes*”, e passaram, assim, a integrar a Receita Corrente Líquida, de forma, inclusive, a causar-lhe – nas palavras do Conselheiro Relator do Tribunal de Contas do mencionado Estado no Processo Nº: 102.203-6/16 – uma “oscilação abrupta”, como também uma elevação não sustentável do índice, com o conseqüente aumento, através de uma contabilidade criativa, da margem para endividamento. Vejamos, por oportuno, o que foi consignado pelo TCE/RJ a respeito desse fato em seu relatório das contas do exercício de 2015:

A Receita Corrente Líquida – RCL - tende a ser um indicador de baixa volatilidade, na medida em que seus principais componentes – Receita Tributária, Patrimonial, Transferências etc. –, em condições normais, não apresentam variações bruscas de um exercício para outro. [...]

Essa **oscilação abrupta da RCL** ocorreu pela entrada de receitas oriundas do saque de depósitos judiciais, conforme autorizado pela Lei Complementar Estadual nº 163/15. Os recursos – destinados ao Rioprevidência e pagamento de Precatórios – totalizaram R\$6.770.885.702, e foram registrados na fonte “Outras Receitas Correntes”.

Verifica-se que a entrada dessas receitas se concentrou entre os meses de abril e setembro. **No mês de abril, o valor dos depósitos chega a representar 39,22% da Receita Corrente Líquida – RCL - do mês.**

[...]

Dado que a RCL é utilizada como referência para limites de despesa e endividamento, há risco de que a elevação não sustentável do índice **possa alavancar** as despesas para patamares **não sustentáveis** no longo prazo.

No intuito de contribuir para um melhor controle e **governança** sobre o tema, é recomendável que o Governo do Estado do Rio de Janeiro considere o impacto dessas receitas extraordinárias em seu planejamento e divulgue, de forma complementar, Demonstrativo da Receita Corrente Líquida – RCL, **expurgando os efeitos dessas receitas, bem como o efeito desse ajuste da RCL sobre os índices aos quais está vinculado** (grifos nossos)¹⁷⁴.

Ora, se o ente público, usando do expediente de sacar recursos que não lhe pertence, como é o caso do dinheiro dos depósitos judiciais, para pagar despesas que integrem a dívida pública consolidada, ao mesmo tempo em que a reduz, sem fazer qualquer compensação equivalente, também insere o valor desses saques na sua Receita Corrente Líquida, sem proceder qualquer expurgo dos respectivos valores, acaba logrando diminuir de forma criativa sua dívida – quando, na verdade, não houve diminuição alguma – e, concomitantemente, acarreta o aparente aumento no índice do RCL sem que se tenha valido de recursos próprios.

¹⁷⁴ Trecho do relatório relativo às contas do exercício de 2015, produzido pelo TCE/RJ, no Processo Nº: 102.203-6/16, p.6508.

Evidentemente, a combinação dessa operação catapulta um suposto incremento na margem consignável para novos endividamentos, o que, em tese, nos parece driblar o respectivo limite global estabelecido pelo Senado Federal.

Além disso, como bem assinalado no citado processo do TCE/RJ, a depender da forma contábil como tais procedimentos são tratados, pode-se apresentar um valor de superávit, ou déficit, conforme o caso, que não corresponda com a realidade financeira do ente¹⁷⁵.

Tal procedimento se nos parece contrário à ética orçamentária e não constitui prática de boa governança, já que produz uma aparência fiscal saudável, permitindo ao Ente Público o aumento de despesas, através de novas contrações de dívidas, que pode atingir patamares não sustentáveis de pagamento.

4.1.3 Proposta de novos critérios para a concessão de contragarantias nas operações financeiras avalizadas pelos entes da federação

A seção V do Capítulo VII da LRF disciplina as regras de garantia e contragarantia concedidas entre os entes da federação, atendendo, assim, ao disposto no artigo 163, III, da CRFB/88¹⁷⁶.

A situação experimentada pelo Estado do Rio de Janeiro, que, por não haver honrado pagamentos relativos a empréstimos avalizados pela União, teve sua receita várias vezes bloqueadas por ela¹⁷⁷, parece nos demonstrar que as regras estabelecidas na referida Seção da LRF necessitam de algumas modificações.

¹⁷⁵ “No que concerne ao financiamento do gasto público através do endividamento, registro que este tema foi tratado nas Contas de Governo do exercício de 2013, cujo Relator foi o Conselheiro José Maurício de Lima Nolasco, no qual ficou evidenciado que a exemplo de exercícios pretéritos, o Estado, naquele ano, recorreu a antecipação de fluxo futuro de caixa e obtenção de ingressos financeiros por meio de assunção de compromissos futuros. Inclusive, foi apresentado quadro que evidenciava que, sem essas receitas extraordinárias, o déficit passaria de R\$ 433.592.262 (quatrocentos e trinta e três milhões, quinhentos e noventa e dois mil, duzentos e sessenta e dois reais) para R\$ 7.066.622.544 (sete bilhões, sessenta e seis milhões, seiscentos e vinte e dois mil, quinhentos e quarenta e quatro reais)” (TCE-RJ Processo nº 102.203-6/16, fls. 6873/6874; Conselheiro Relator José Gomes Graciosa).

¹⁷⁶ “Art. 163. Lei complementar disporá sobre: [...] III - concessão de garantias pelas entidades públicas;”.

¹⁷⁷ “Esta não é a primeira vez que o estado tem as contas bloqueadas para o pagamento de dívidas. A própria União já bloqueou as contas do Rio, em junho deste ano, após o estado não quitar uma parcela de um empréstimo feito junto à Agência Francesa de Desenvolvimento (AFD), do qual a União era avalista”. Jornal G.1.Globo.com. Disponível em:

O inciso II do §1º do artigo 40 da Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que “a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, *poderá consistir na vinculação de receitas tributárias* diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para *retê-las e empregar* o respectivo valor na liquidação da dívida vencida”.

O §9º do referido dispositivo legal, por sua vez, dispõe que se o ente avalista tiver de honrar dívida do tomador da operação de crédito, poderá “*condicionar* as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele *pagamento*”.

Verifica-se da leitura dos citados dispositivos legais, que o legislador, ao regulamentar o artigo 163, III, da CRFB/88, se preocupou mais na higidez fiscal do garantidor das operações de crédito que, propriamente, na solidez fiscal dos entes nelas interessados.

Ora, conceder à União, por exemplo, a possibilidade de reter receitas tributárias dos entes por ela avalizados, empregando-as, inclusive, para a liquidação de dívidas por eles assumidas, ou de condicionar as transferências constitucionais ao pagamento das mesmas, se nos parecem mecanismos que praticamente eximem de risco o próprio avalista, de sorte que tais ferramentas jurídicas podem levar uma maior frouxidão, da parte do órgão garantidor, quanto ao seu dever de análise da capacidade de pagamento dos entes federados que pleiteiam o recebimento de garantias às suas operações de crédito¹⁷⁸.

<<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/11/contas-do-rj-sao-bloqueadas-devido-divida-com-uniao.html>>. Acesso em 21 jan. 2017.

¹⁷⁸ Tal fato, a propósito, se nos parece haver sido constatado através de reportagem produzida pelo próprio Senado Federal; vejamos:

“Porém, o que deveria ser “excepcionalidade” foi transformado em regra geral pelo Ministério da Fazenda, endossando pedidos de crédito externo para estados que já estão acima do limite de endividamento. Casos recentes do Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e São Paulo são citados no artigo “Controle criado a duras penas é flexibilizado”, do consultor legislativo do Senado Marcos Mendes. Ele acredita que o governo federal envia mensagem clara aos estados, com esta postura: “Mesmo que haja uma grande dívida, não faz sentido economizar e racionalizar para fazer o pagamento. Basta tomar dívida nova”. Disponível em: <<https://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/contas-publicas/realidade-brasileira/emprestimos-internacionais-feitos-por-estados-e-municipios-brasileiros-e-o-problema-do-credito-externo-ser-atrelado-ao-dolar.aspx>>. Acesso em 18 jan. 2017.

Tal prática recentemente adotada, relatada acima pelo Consultor do Senado Marcos Mendes, segundo bem assinalado pelo Ex-Ministro da Fazenda Mailson da Nóbrega, era comum antes do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal; vejamos:

“A lei – refere-se à LRF (inserção exógena ao original) – considerou nulos de pleno direito os empréstimos e suprimentos feitos ao setor público sem o cumprimento de suas normas. Introduziu a noção de risco, percebido como inexistente no passado. As instituições financeiras concediam empréstimos aos estados e municípios com a sensação de que o governo federal ajudaria os devedores na hipótese de crise financeira, o que, de fato acontecia com frequência e criava um ambiente de risco moral” (NOBREGA, Mailson. Construção e desmonte das instituições fiscais. In: SALTO, Felipe; MANSUETO, Almeida (Coord.). Finanças Públicas. Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade. Rio de Janeiro, São Paulo: Editora Record, 2016, p. 41).

Por que a União tomará rigorosos cuidados ao decidir prestar garantias para viabilizar empréstimos de entes federados, se pode, por exemplo, reter receitas tributárias pertencentes aos entes garantidos ou condicionar as transferências constitucionais a eles devidas?

Destarte, se nos parece adequado que sejam adotados os seguintes critérios para que um ente possa conceder aval a outro, em operações de crédito:

1º) A outorga de poderes ao garantidor para reter receitas tributárias arrecadadas e empregá-las ao pagamento da dívida não honrada, prevista no inciso II do §1º do artigo 40 da LRF, deveria ser limitada à receita destinada ao investimento¹⁷⁹, ou melhor, deveria ser restrita de forma a não alcançar recursos financeiros necessários à continuidade de serviços essenciais, como os relativos à saúde, educação, segurança pública, ou ao pagamento de servidores públicos, aposentados e pensionistas.

Interessante destacar que a jurisprudência do Egrégio STJ, por exemplo, há muito já havia se manifestado no sentido de que a penhora de renda de empresas devedoras deve se limitar a 30% do seu faturamento mensal¹⁸⁰, podendo até mesmo tal limite ser inferior, em vista a não prejudicar a continuidade das atividades próprias do devedor¹⁸¹.

¹⁷⁹ O artigo 12, §4º, da Lei 4.320 define o conceito contábil de “investimento”.

¹⁸⁰ Recurso Especial nº 287.603 - PR (2000/0118599-3). **Ementa:** PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA SOBRE O FATURAMENTO – POSSIBILIDADE – VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC NÃO CONFIGURADA – REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA – SÚMULA 07 STJ – PRECEDENTES. - Não se configura a omissão apontada se o acórdão hostilizado analisou a controvérsia à luz dos preceitos legais indicados e em conformidade com a jurisprudência pacífica deste Tribunal. - **A jurisprudência admite a penhora em dinheiro até o limite de 30% do faturamento mensal da empresa devedora executada**, desde que cumpridas as formalidades ditadas pela lei processual civil, como a nomeação de administrador, com apresentação da forma de administração e de esquema do pagamento. - A revisão da matéria fática que embasou a fundamentação do julgado é inviável em sede de recurso especial, a teor da Súmula nº 07 do STJ. - Recurso especial não conhecido. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200001185993>. Acesso em 17 jan. 2017. (grifos nossos).

¹⁸¹ **Ementa:** AGRAVO. PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO... **PENHORA ON LINE DE ATIVOS FINANCEIROS DE CONDOMÍNIO. ALEGAÇÃO DE QUE TERÁ SEU REGULAR FUNCIONAMENTO IMPEDIDO. PERMISSÃO EXCEPCIONAL DE PENHORA DE 20% DA ARRECADAÇÃO MENSAL. PRECEDENTE DO STJ. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.** A situação comporta o juízo de permissão excepcional derradeira da penhora da arrecadação mensal em proporção modesta **que não prejudique o condomínio**. Dessa forma, adequada a realização de penhora sobre a arrecadação mensal do condomínio, **no limite de 20%** sobre a renda bruta, medida que promoverá o progressivo adimplemento do débito, **sem impedir a continuidade do condomínio-executado** (grifos estranhos ao original); **Processo:** AI 20879379220158260000 SP 2087937-92.2015.8.26.0000. **Órgão Julgador:** 31ª Câmara de Direito Privado. **Publicação:** 17/06/2015. **Julgamento:** 16 de Junho de 2015. **Relator:** Adilson de Araújo. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/199573959/agravo-de-instrumento-ai-20879379220158260000-sp-2087937-9220158260000>>. Acesso em 18 jan. 2017. (grifos nossos).

A propósito, insta salientar que, em se tratando até mesmo de crédito de natureza trabalhista, há entendimento de que o penhora da renda do devedor deve ser limitada, e limitada em até 10% de seu faturamento; vejamos:

TRT-SP autoriza penhora de 10% do faturamento da Codesp - 02/03/2006
A Juíza Sonia Maria Prince Franzini, da Seção Especializada em Dissídios Individuais (SDI) do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, concedeu liminar à Companhia Docas do Estado de São Paulo - Codesp, limitando em R\$ 3,5 milhões por mês o bloqueio na conta bancária da empresa, para o pagamento de uma reclamação trabalhista. A 4ª Vara do Trabalho de Santos (SP) havia determinado a penhora de R\$ 12,3 milhões para garantir a execução do processo, que tramita na Justiça do Trabalho desde 1989. (MS 10546.2006.000.02.00-1)¹⁸².

Uma vez que há limitações à penhora de renda de devedores privados, até mesmo quando o crédito é trabalhista, com mais razão nos parece razoável que a retenção de tributos e de transferências constitucionais previstas no art. 40 da LRF, ora em análise, deva ser limitada à capacidade do ente avalizado em dar continuidade aos serviços públicos essenciais, sob pena, do contrário, de ocasionar graves prejuízos a sua própria governança, com nefastos efeitos para toda a coletividade, seja pela impossibilidade da regular prestação – ou, até mesmo, causando a paralisação – de serviços básicos de saúde, educação e segurança pública, seja por não lograr honrar o pagamento de vencimentos, proventos e pensões, acarretando, assim, dramáticos problemas de cunho social.

A restrição ora proposta, então, além de dividir os riscos da operação com o ente avalista – o que o levará a ter mais cuidados na análise da capacidade de pagamento do ente garantido –, contribui para a governança administrativa e financeira das unidades da federação, evitando a descontinuidade do serviço público e, inclusive, que sejam postos em risco assuntos que envolvam até mesmo questões de ordem humanitária, como é o caso que tem sido testemunhado no Estado do Rio de Janeiro, em razão do não cumprimento dos deveres mensais de pagamento em favor de servidores, aposentados e pensionistas, deixando milhares de pessoas à mercê de sua própria sorte^{183 184}.

¹⁸² Informação extraída do site oficial do TRT-2ª Região. Disponível em: <http://www.trtsp.jus.br/geral/tribunal2/Informa/2006/03A_2006.html>. Acesso em 18 jan. 2017.

¹⁸³ “Sem previsão de pagamento, os servidores estaduais começaram a última semana do ano em filas para receber mais cestas básicas. O dia mal tinha amanhecido e a servidora Adriana Cândido, de 49 anos, era a primeira da fila de doações. A técnica de enfermagem trabalhou por 23 anos no governo do estado, mas foi aposentada por invalidez há dois anos. É a segunda tentativa de receber ajuda com gêneros alimentícios básicos. Na quinta-feira passada, a senha de distribuição já estava esgotada e ela precisou passar a noite de Natal na casa da irmã para participar da ceia” – Jornal Extra. *Distribuição de cesta básica atrai servidores que não conseguiram as primeiras doações*. Disponível em: <<http://extra.globo.com/emprego/servidor-publico/distribuicao-de-cesta-basica-atrai-servidores-que-nao-conseguiram-as-primieras-doacoes-20695156.html#ixzz4WLSlr3r8>>. Acesso em 20 jan. 2017.

2º) A contragarantia do ente tomador da operação de crédito, frente ao ente garantidor, não deveria poder residir integralmente na receita tributária do ente que teve sua operação de crédito avalizada, nos termos que possibilitam o inciso II do §1º do artigo 40 da LRF e o §9º desse mesmo artigo, pois parte dela teria de se dar através da oferta de bens imóveis não afetados à prestação de serviços públicos essenciais, ou, até mesmo, de cotas de participação em empresa pública ou sociedade de economia mista, com autorização para a venda da mesma com o efeito de ser paga a dívida, caso não honrada.

Tais contragarantias patrimoniais podem estimular um maior espírito de responsabilidade dos agentes políticos do ente que pleiteia contrair um empréstimo, como também podem atrair maior atenção da sociedade para as decisões do Poder Executivo no sentido de tentar obter autorização para se endividar, acarretando, por conseguinte, maior debate nos respectivos parlamentos estaduais ou municipais quanto à necessidade mesma da dívida, ao fim a que se destina ou outra questão relevante de cunho financeiro, social etc.

Ora, a permissão legal para a contração de dívida tendo por contrapartida apenas receita tributária deixa o parlamentar local numa situação confortável, haja vista o caráter eminentemente *difuso* da mesma, ao passo que a exigência de que parte da contragarantia fosse composta por imóvel, ou participação em empresa pública ou ações em sociedade de economia mista, com possibilidade de venda para terceiros, provavelmente, teria o potencial de atrair maior atenção da sociedade e causaria, ao menos, um maior debate no Parlamento local a respeito da dívida que se pretende assumir, bem como das possíveis consequências da mesma para o interesse da coletividade ¹⁸⁵.

¹⁸⁴ “Aos 93 anos, Judith Farias, que trabalhou parte de sua vida na lavanderia do Palácio Guanabara, saiu de casa, em Campo Grande, para buscar uma cesta básica no Sindicato dos Servidores do Judiciário (SindJustiça-RJ). [...] Sem condições físicas até para carregar os alimentos, Judith foi ajudada por uma amiga. [...] “Ganho cerca de R\$ 900 por mês, pago aluguel e tenho gastos com remédios. Nunca pensei em passar por uma situação como essa na minha idade. A proprietária da casa onde eu moro está sendo tolerante, mas falta dinheiro para tudo. Meu Natal foi na casa de amigos, porque na minha casa não tinha nada” — lamentou Judith. [...] A professora Sônia Alves, de 57 anos, enfrentou a fila e saiu levando comida para casa. Ela, que mora com um filho desempregado, foi ao sindicato acompanhada pelo caçula de 7 anos. “Não fiz nada no Natal. Não tinha nada em casa. Trabalho desde os 14 anos e fiquei 26 anos atuando em escola pública. Agora, aposentada, fico sem o salário. Recebo dezenas de ligações de banco fazendo cobrança e não posso fazer nada. É muito constrangedor” — disse. [...] A pensionista Maria Inês Fausta Mendonça Machado, de 76 anos, saiu da sede do sindicato com cesta básica e presentes para os netos. “Estou ameaçada de ter a luz cortada. Não tinha condições de comprar presentes de Natal. Agora, vou chegar em casa com uma surpresa para os meus netinhos” — comemorou Maria Inês”. (Jornal O Globo. Sem dinheiro, servidores ativos, aposentados e pensionistas contam com doações. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/rio/sem-dinheiro-servidores-ativos-aposentados-pensionistas-contam-com-doacoes-20700484>>. Acesso em 20 jan. 2017

¹⁸⁵ Vários empréstimos com valores expressivos foram contraídos pelo ERJ, de forma sucessiva, mediante aval da União. Imaginemos, por exemplo, que após um determinado limite estabelecido com base em resolução do

4.1.4 A problemática relativa à contração de dívidas consecutivas e vultosas: necessidade de medidas que protejam a sustentabilidade financeira

Segundo informação constante no parecer no Ministério Público Especial junto ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, relativo ao exercício financeiro de 2015, as Leis de Diretrizes Orçamentárias de 2014 e 2015 já previam metas negativas de Resultado Primário e, mesmo assim, tais limites teriam sido ultrapassados; vejamos, a esse respeito, trecho do mencionado parecer:

De acordo com a análise do d. Corpo Instrutivo à fl. 5913: As últimas cinco Leis de Diretrizes Orçamentárias aprovadas pelo Poder Legislativo autorizaram o Poder Executivo a não realizar a poupança necessária para pagamento dos juros da dívida. Observa-se na tabela e gráfico a seguir que o **Governo do ERJ – mesmo tendo estabelecido metas negativas de Resultado Primário – tem ultrapassado o limite definido, descumprindo as diretrizes do Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias nos anos de 2014 e 2015**. Grifei”.

Em síntese, mesmo as metas negativas de Resultado Primário que têm sido estabelecidas nos últimos anos na Lei de Diretrizes Orçamentárias não são atingidas pelo Estado do Rio de Janeiro. Trata-se de cenário que põe em xeque a sustentabilidade da dívida pública estadual (p. 5913v e 5914)”¹⁸⁶.

Ademais, é cediço que a LOA de 2017 do Estado do Rio de Janeiro foi aprovada mesmo nela constando um déficit de 19 bilhões de reais¹⁸⁷, o que nos parece completamente em desacordo para com o princípio do equilíbrio e da prudência fiscais, previsto no §1º do artigo 1º da LRF.

Para justificar tamanho déficit, o relator da Lei Orçamentária da ALERJ assim se pronunciou: “Não podemos ser irresponsáveis em inventar receitas para buscar um equilíbrio”

188

Senado Federal, respaldado na lei – ou que a própria lei assim determinasse, como proposto no item ora em análise – tivesse do Estado do Rio de Janeiro de oferecer, como contrapartida, bem imóveis que integram seu patrimônio, ou, até mesmo, o controle da CEDAE pela União, com a possibilidade de privatizá-la para que a dívida pudesse ser honrada, em caso de sua inadimplência. Nessa hipótese, será que a ALERJ teria autorizado o Estado a contratar empréstimos bilionários, durante seguidos exercícios financeiros?

¹⁸⁶ Parecer do Ministério Público Especial junto ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro no processo TCE-RJ Processo nº 102.203-6/2016, p. 6148-6149.

¹⁸⁷ Vide notícia da Agência Brasil. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2016-12/alerj-aprova-orcamento-do-rio-com-deficit-de-r-19-bilhoes>>. Acesso em 19 jan. 2017.

¹⁸⁸ Vide notícia veiculada tanto pelo G.1 como pela Agência Brasil, respectivamente. Disponíveis em: <<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/alerj-aprova-lei-orcamentaria-anual-de-2017.ghml>>.

Considerando, como já explicitado de forma detalhada, os vários empréstimos vultosos assumidos durante sucessivos exercícios financeiros pelo Estado do Rio de Janeiro, principalmente, a partir de 2010, muitos deles, inclusive, em moeda estrangeira, bem como as informações acima transcritas no sentido de que as Leis de Diretrizes Orçamentárias dos anos de 2014 e 2015 apresentaram metas fiscais negativas, cujos limites negativos, inclusive, sequer foram respeitados, constata-se que, na verdade, ao que parece, em tese, não se vem observando os princípios fundamentais da Lei de Responsabilidade Fiscal: os do equilíbrio e da prudência fiscal.

Aliás, a implementação de uma política administrativo financeira calcada em sucessivas contrações de dívidas combinada com o desrespeito a metas fiscais – *que já eram negativas* – também se nos parece contrária ao moderno conceito de *gestão sem risco*.

Ora, a ética orçamentária, indispensável para uma boa governança, requer sejam atendidos os princípios do equilíbrio fiscal e da prudência fiscal. O financista Liberato de Castro Carreiro, aliás, já afirmara que, em determinadas circunstâncias extraordinárias e pontuais, pode haver déficit, não constituindo esse – em si – uma situação temerária; entretanto, o perigo reside na adoção de políticas públicas calcadas em sucessivos desequilíbrios orçamentários¹⁸⁹, posto que o resultado de tal procedimento, cedo ou tarde, consistirá, até mesmo, na incapacidade de o Poder Público empreender políticas básicas, podendo produzir uma grave crise social.

Insta lembrar, conforme já examinado, que há um limite para o endividamento do ente estatal, cuja margem foi consignada pelo Senado Federal em 200% de sua Receita Corrente Líquida.

Ora, essa margem não existe para ser atingida, mas, na verdade, para ser evitada. Evidentemente, a condução de políticas públicas com base em sucessivos e expressivos

<<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2016-12/alerj-aprova-orcamento-do-rio-com-deficit-de-r-19-bilhoes>>. Acesso em 19 jan. 2017.

¹⁸⁹ “O equilíbrio do orçamento caracteriza a regularidade das finanças de uma nação. Algumas vezes aparece a desordem apresentada pelo déficit, que pode ser um puro acidente, ou um mal permanente. No primeiro caso, ou ele provenha de circunstâncias fortuitas, ou de vastos planos de melhoramentos materiais que a nação, confiada nos próprios recursos, empreenda, será ela obrigada, se estes não proporcionarem a devida compensação, a recorrer ao aumento do imposto, se o estado da riqueza pública o permitir, ou ao retraimento ou suspensão de despesas que possam esperar. Este desequilíbrio accidental não significa ruína, nem sequer é prenúncio de bancarrota. Quando ele, porém, se torna permanente, a situação é lastimável; convém então descobrir-lhe a *causa*, que podendo estar na esterilidade do solo, imperfeição ou atraso da indústria, incapacidade para o comércio, anarquia e desorganização política, se não for debelado pelos maiores esforços e patriotismo dos seus estadistas, acarretará à nação a ruína ou bancarrota” (CASTRO CARREIRA, Libertato. *História Financeira e Orçamentária do Império no Brasil*. Tomo I. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa. p. 17-18).

endividamentos acarreta uma inércia no mesmo caminho, podendo, a depender da intensidade dos mesmos, tornar muito difícil o retorno para uma posição fiscal sadia¹⁹⁰.

Destarte, ainda que as finanças do ente público se encontrem dentro do mencionado limite fixado pelo Senado Federal, um governo que promova suas políticas na base de constantes e consideráveis contrações de empréstimos não nos parece proceder em consonância para com o princípio da prudência fiscal, pois a cada dívida vultosa assumida e sucessiva está a conduzir o poder público no sentido de sua insustentabilidade financeira¹⁹¹, podendo colocar, conseqüentemente, em risco, a sua própria governança; isto, sem contar questão ética que envolve aspectos intergeracionais, já que elevadas dívidas contraídas podem pesar injustamente sobre as gerações vindouras.

Assim sendo, nos parece boa medida, para a proteção de um *equilíbrio fiscal intertemporal*, o estabelecimento de um limite anual de aumento da dívida consolidada líquida, que, se ultrapassado, deverá corresponder a uma compensação nos exercícios financeiros posteriores.

¹⁹⁰ Vejamos, por exemplo, com relação ao Estado do Rio de Janeiro, a evolução em percentuais do estoque de sua dívida consolidada: a) de 2010 para 2011, elevou-se em 8,02%; b) de 2011 para 2012, cresceu 16,11%; c) de 2012 para 2013, subiu 7,07%; d) de 2013 para 2014, foi majorada em 12,76%; e e) de 2014 para 2015, ascendeu-se em 19,69%. Considerando o montante da dívida consolidada no início de 2011 (R\$59,202 bilhões) e a mesma dívida ao final de 2014 (R\$89,869 bilhões) – portanto, no período de um único governo –, constata-se que houve um aumento da mesma correspondente a 51,50%; frise-se, expressiva elevação da dívida consolidada se deu em apenas 4 (quatro) exercícios financeiros (obs.: os cálculos para obtenção dos referidos percentuais tiveram por base informações fornecidas pelo TCE/RJ no Processo nº 113.423-3/14, p. 375).

Com base na dívida consolidada em julho de 2007, então equivalente a R\$46,326 bilhões – dado constante na Lei Estadual n.º 5182 de 02 de janeiro de 2008 (LOA/2008) –, e nas informações fornecidas no *supra* citado processo do TCE/RJ, observa-se que, ao final de 2010, isto é, em apenas um mandato governamental, a mesma teve um crescimento de 27,79%. E considerando o período de julho de 2007 até o final de 2014 – ou seja, dois mandatos consecutivos –, verifica-se que a dívida consolidada do Estado do Rio de Janeiro foi elevada em 93,99%, isto é, praticamente, dobrou em menos de 8 anos.

¹⁹¹ “Segundo apurado pelo Corpo Instrutivo (fl. 5911), relação DCL/RCL – Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida (inserção estranha ao original) – apresentou uma taxa de crescimento de 13,33% ao ano, nos dois últimos exercícios, o que significa que, mantido o mesmo ritmo de crescimento, ao final do ano em curso, a relação atingirá 223,83%, ultrapassando o limite de endividamento fixado no art. 3º da Resolução nº 40/01, do Senado Federal, o que pode importar em dificuldades para o Estado obter garantias da União” (Parecer do Ministério Público Especial junto ao TCE/RJ no Processo nº 102.203-6/2016, p. 6148).

4.2 Análise da governança responsável sob a perspectiva dos atos que impliquem em não arrecadação

4.2.1 Foco de interesse para o tema em análise

Registre-se, desde já, que o foco do presente trabalho reside, como seu próprio título já explicita, na governança responsável, sob a ótica da ética orçamentária. Destaca-se, ainda, que, no presente item, sob a perspectiva da LRF, o objeto que efetivamente interessa ao estudo em questão diz respeito àqueles atos que impliquem numa “*não arrecadação*”, e que, portanto, por sua vez, são relevantes ao planejamento orçamentário-financeiro, independentemente das discussões a respeito da natureza dos mesmos.

Ademais, como bem lembrado por Gustavo Miguez de Mello e Luiz Carlos Simões, “não há no nosso direito positivo um conceito de incentivos e benefícios fiscais. Ambos são utilizados num mesmo sentido de maneira indistinta e simultaneamente pela legislação e jurisprudência; estão submetidos ao mesmo regime jurídico. Contudo, com base na jurisprudência e na doutrina, encontramos referências sobre suas características e contornos jurídicos que permitem formular conceitos sobre os mesmos. Benefícios e incentivos são estímulos monetários utilizados como instrumentos discricionários, excepcionais, relevantes, extrafiscais ou regulatórios, calcados no poder de tributar... implicam em renúncia parcial ou total do crédito tributário ou mesmo de criar a incidência do tributo”¹⁹².

Para os citados autores, os incentivos fiscais são espécie do gênero benefício fiscal, deste se diferenciando por serem “medidas específicas direcionadas a estimular determinada atividade econômica em troca de contrapartida de ordem social”¹⁹³.

No entanto, como já assinalado, não há na doutrina consenso acerca da diferença entre ambos; para Hugo de Brito Machado, por exemplo, incentivos fiscais e benefícios fiscais são

¹⁹² MIGUEZ DE MELLO, Gustavo; SIMÕES, Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Editora Malheiros, 2015, p. 156-157.

¹⁹³ MIGUEZ DE MELLO, Gustavo; SIMÕES, Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Opus Cit.*, p. 157.

expressões sinônimas¹⁹⁴. Mesmo tratamento é dado por Eduardo de Moraes Sabbag, que, em artigo de título “Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais”, se refere a ambos sem distinção, ora usando um termo (benefícios), ora usando o outro (incentivos)¹⁹⁵.

Salienta-se, novamente, por oportuno, que o importante para o estudo ora desenvolvido reside, justamente, naquilo que é o foco da LRF, que, ao tratar dos benefícios e incentivos fiscais, o fez sob a ótica dos atos que impliquem em *não arrecadação* de tributos, ou, como alguns chamam, sob a perspectiva do “gasto tributário”^{196 197}, tendo em vista a sua importância para a elaboração de um planejamento orçamentário-financeiro e sua respectiva execução, sob critérios da prudência e equilíbrio fiscais.

Vejamos o que ensina a respeito do tema o Professor Marcus Abraham:

“Assim, como sempre pautada pelos ideais de transparência e de controle fiscal, a LRF sabiamente atribui às renúncias de receitas igual importância que se dá às despesas públicas, vislumbrando o mesmo efeito matemático entre a renúncia de receita e um gasto, uma vez que o montante financeiro cujo ingresso era considerado no orçamento, por força de renúncia fiscal, acaba por desfaltar as disponibilidades daquele ente. Atribui-se a esses benefícios a expressão “*Tax Expenditure*” ou gasto tributário”¹⁹⁸.

Apesar de reconhecer que não há um consenso a respeito da definição de “gasto tributário”¹⁹⁹, Josué Alfredo Pellegrini apresenta alguns elementos com base nos quais se pode extrair seu conceito; vejamos:

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivo Fiscais*. Editora Malheiros, 2015, p. 174.

¹⁹⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Editora Malheiros, 2015, p. 91-125.

¹⁹⁶ “Na verdade, a LRF trata a renúncia fiscal como se fosse uma nova despesa (despesa tributária), e, por isso, os mecanismos de compensação, em alguns casos, devem entrar em ação” (NOBREGA, Marcus; FIGUEIREDO, Carlos Maurício. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem da Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: NOBREGA, Marcus; FIGUEIREDO, Carlos Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Editora Forum, 2006, p. 122. *Apud*. COUTINHO DA SILVEIRA, Alexandre; SCAFF, Fernando Facury. *Incentivos Fiscais na Federação Brasileira*. In: In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivo Fiscais*. Editora Malheiros, 2015, p. 36).

¹⁹⁷ “Eis, então, que se faz necessária a análise do tema sob a perspectiva do gasto tributário (tax expenditure), que obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade gasta no âmbito das despesa” (COUTINHO DA SILVEIRA, Alexandre; SCAFF, Fernando Facury. *Incentivos Fiscais na Federação Brasileira*. In: In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivo Fiscais*. Editora Malheiros, 2015, p. 36).

¹⁹⁸ ABRAHAM, Marcus. *Opus Cit.*, p. 148.

¹⁹⁹ O Professor Celso de Barros Correia Neto critica o uso da referida expressão, pois, na verdade, a “*não arrecadação*” não implica gasto algum; vejamos: “O termo “*tax expenditure*” é, de certo modo, metafórico, assim como suas traduções para o português: “despesa fiscal”, “gasto tributário” e “renúncia de receita”. [...] As

São vários os elementos que podem ser agregados ou não de modo a tornar a definição mais ou menos restritiva. Como ponto de partida, gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos. Os dispositivos podem assumir várias formas como redução da base a ser tributada, diminuição da alíquota incidente sobre a base, dedução do montante a ser recolhido ou postergação do pagamento²⁰⁰.

Em suma, o fundamental para o que se pretende nesta parte do trabalho são os impactos que os atos de *não arrecadação* podem causar para a governança responsável, extraindo da análise de seus efeitos, em vista à prudência e ao equilíbrio fiscal, medidas de correção ou limites a partir dos quais não possam ser praticados; e não, propriamente, as discussões conceituais que tais atos possam despertar.

Destaca-se, ainda, que o artigo 14 da LRF elenca os meios pelos quais ocorrem as “renúncias fiscais”, isto é, enuncia aqueles benefícios fiscais que acarretam uma “não arrecadação”²⁰¹. Dentre tais benefícios, encontram-se listadas as *anistias* e as *remissões*. Salvo no caso de gozo das mesmas mediante fraude ou de algum artifício ilícito utilizado pelo beneficiário, entendemos que tais espécies de renúncia não devam ser consideradas para os balizamentos que serão propostos.

expressões “gasto tributário” e “despesa fiscal” são contraditórias nos próprios termos. Rigorosamente, não há despesa alguma. Ainda que receita e despesa sejam duas partes de um todo, o orçamento público, isso não quer dizer que sejam uma só e mesma realidade. ... Nas ditas despesas fiscais, o que existe, de fato, é uma não arrecadação, e, por conseguinte, uma não despesa. Não se tem o ato jurídico do dispêndio, que é elemento essencial desse conceito. O mesmo pode-se dizer das expressões “renúncia de receita” e “renúncia fiscal”, embora nessas o contrassenso não seja tão evidente quanto nas anteriores. De fato, também não há estritamente renúncia alguma, nem de competência, nem de receita. ... Na essência, renúncia e remissão têm o mesmo conteúdo: há uma relação jurídica obrigacional preexistente que se extingue, por decisão do credor, sem que a prestação efetive-se. O fato é que essa relação jurídica preexistente não costuma se observar nos casos de renúncia fiscal. Na maior parte das situações acolhidas pelo ordenamento jurídico como de renúncia de receita tributária, notadamente as mencionadas no art. 14 da Lei Complementar n. 101 de 2000, não se verifica exatamente a existência de uma prévia relação de crédito tributário de que abra mão o legislador. Como ato legislativo, a renúncia, não raro, precede inclusive a ocorrência do fato gerador, e, portanto, o surgimento do crédito tributário. Para sermos exatos, apenas nos casos de remissão e de anistia é que o débito precede a renúncia, mas certamente nenhuma interpretação que se conhece pretende que a noção em exame fique restrita a esses dois institutos” (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Avesso do Tributo*. 2ª edição. São Paulo: Editora Almeida Brasil, 2016, p. 155-157)

²⁰⁰ PELLEGRINI, Josué Alfredo. *Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*. Brasília: Senado Federal (Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa), 2014, p. 2. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td159>>. Acesso em 25 jan. 2017.

²⁰¹ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita...: § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Isto porque a anistia reside no *perdão* da dívida *penal* tributária²⁰², e, evidentemente, não é ético que se promova política de equilíbrio fiscal com base em receita oriunda de infrações fiscais, além do que, uma vez perdoada uma *dívida penal* tributária, pela própria natureza do que foi objeto do perdão (*uma pena*), não há qualquer sentido de justiça em retroceder para desfazê-lo²⁰³.

A remissão, por sua vez, também constitui o *perdão* de uma dívida; mesmo não sendo dívida de natureza penal, tem por fundamento questões de justiça, elencadas nos incisos I, II, VI e V do artigo 172 do CTN, ou se baseia no caráter não econômico da própria cobrança (inciso III do artigo 172 do CTN)²⁰⁴. Ora, uma vez concedida a remissão em razão a ocorrência de uma das hipóteses previstas no aludido dispositivo tributário (ou por justiça ou por ser economicamente contraproducente a promoção da cobrança da dívida), não se nos parece possível retroceder no ato da remissão, salvo se concedido com desvio de poder ou se verificados o não cumprimento das normas próprias que justificam sua concessão²⁰⁵.

Portanto, os benefícios fiscais concedidos por intermédio de anistias ou remissões não serão considerados para a análise dos balizamentos propostos, salvo, evidentemente, quando obtidos por meio de fraude ou cometimento de algum ilícito por parte do beneficiário.

²⁰² “No Direito Tributário, a anistia extingue a punibilidade das infrações fiscais, vale dizer, exclui a dívida penal tributária” (HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 25ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2016, p. 643).

²⁰³ “A anistia em caráter geral é concedida sem quaisquer exigências, portanto, de modo absoluto” (NASCIMENTO, Carlos Valder. Arts. 1º a 17. Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000. In: MARTINS, Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder (Organizadores). Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 6. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 143).

²⁰⁴ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
I - à situação econômica do sujeito passivo;
II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
III - à diminuta importância do crédito tributário;
IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

²⁰⁵ “Remissão é sinônimo de perdão, significa ato de remir ou perdoar uma dívida. Não se confunde com remição, que significa ato de remir, de resgatar uma dívida. [...] Cumpre assinalar que a autorização legislativa não pode deixar a critério subjetivo da autoridade administrativa conceder ou não a remissão. A lei há de estabelecer critérios objetivos mesmo porque, em matéria de tributação, tanto sua cobrança, quanto sua dispensa só se opera por meio de ato administrativo vinculado. Assim, o parágrafo único do artigo 172 deve ser entendido no sentido de invalidação do ato concessivo da remissão obtida contra disposições normativas, ou com desvio de poder” (HARADA, Kiyoshi. *Opus Cit.*, p. 626).

4.2.2 Parâmetro de equilíbrio em caso de combinação de atos de não arrecadação com aumento da dívida consolidada

Não custa frisar que a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), inspirada pela ética orçamentária, apresenta como seus princípios basilares o equilíbrio e a prudência fiscais, princípios estes, a propósito, presentes no artigo 1º, §1º, da referida lei, quando enuncia que “*responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas*”.

Desta sorte, constitui governança responsável, sob a perspectiva da ética orçamentária, aquela que é planejada com base em critérios que previnam riscos e, se necessário, reparem desvios que possam levar ao desequilíbrio das contas públicas²⁰⁶.

Ora, não nos parece enquadrar-se no planejamento previsto na LRF aquele que, baseado em sucessivas concessões de benefícios fiscais, concomitantemente, sustente a execução de políticas na base do respectivo aumento da dívida consolidada. Aliás, a combinação de ambas as condutas pode causar elevados desequilíbrios financeiros, principalmente se os benefícios forem concedidos mediante, por exemplo, isenções com tempo determinado ou sob condições, haja vista à impossibilidade legal de sua revogação a qualquer tempo²⁰⁷.

O Conselheiro José Gomes Graciosa, na qualidade de relator do processo TCE-RJ nº 113.423-3/14, em relação às finanças do Estado do Rio de Janeiro, constatou que a situação caótica das mesmas decorre fundamentalmente da concessão de expressivas renúncias de receita em simultaneidade com aumento significativo da dívida consolidada; *in verbis*:

²⁰⁶ A finalidade da preservação do equilíbrio fiscal reside na própria natureza preventiva do mesmo, posto que, sucessivos desequilíbrios, além do elevado preço que pode acarretar para gerações futuras, com quebra do princípio da equidade entre gerações, é um caminho para a insustentabilidade financeira do Poder Público, com todas as consequências nefastas que tal insustentabilidade acarreta (agravamento de problemas de ordem social e econômica, impossibilidade de honrar compromissos financeiros assumidos, instabilidade política etc.). Perseguir o equilíbrio fiscal, portanto, constitui em si mesmo também uma medida preventiva: trata-se de conduta ético jurídica que deve ser traduzida em planejamento transparente, com metas pertinentes, para evitar que a governança do Poder Público venha a ser profundamente comprometida.

²⁰⁷ Eis o teor do artigo 178 do CTN: “Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104”.

Observa-se que o Estado renunciou ao direito de perceber Receita, sendo certo que recorreu, no mesmo período, a empréstimos para pagamento de suas despesas institucionais, elevando sobremaneira a Dívida Consolidada, a ponto de alcançar o limite máximo de endividamento permitido na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A existência simultânea das duas variáveis, quais sejam, a não arrecadação de receitas em virtude do aumento da Renúncia Fiscal, combinado com aumento da Dívida Consolidada, indubitavelmente, **pode ser considerado fundamental para a grave crise fiscal em que se encontra o Estado do Rio de Janeiro**, que afeta não somente o Executivo, mas outros Poderes (ALERJ e TJ-RJ) e, ainda, outras instituições dotadas de autonomia constitucional (MP e TCE-RJ), que possuem limites de despesas vinculadas a Receita Corrente Líquida.²⁰⁸ (grifos nossos).

Para uma melhor visualização da assertiva supra transcrita, vejamos os gráficos relativos à não arrecadação de receita no período de 2008 a 2013 e ao estoque da dívida consolidada de 2010 a 2015:

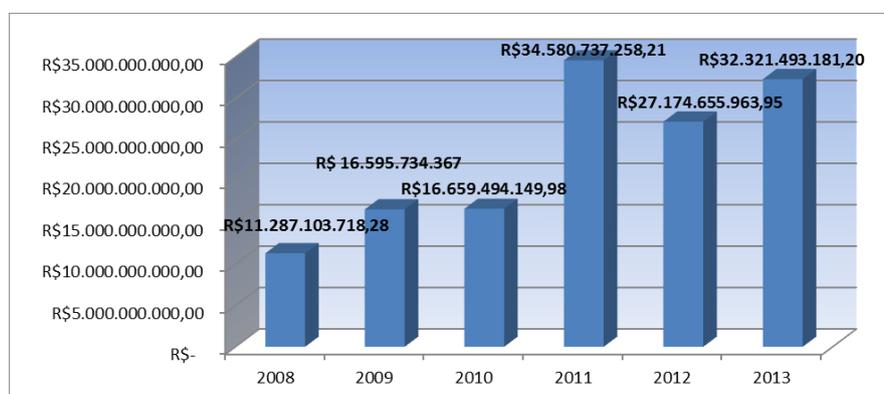


Figura 0.1 - TCE-RJ Processo Nº 113.423-3/14; fls.: 375.

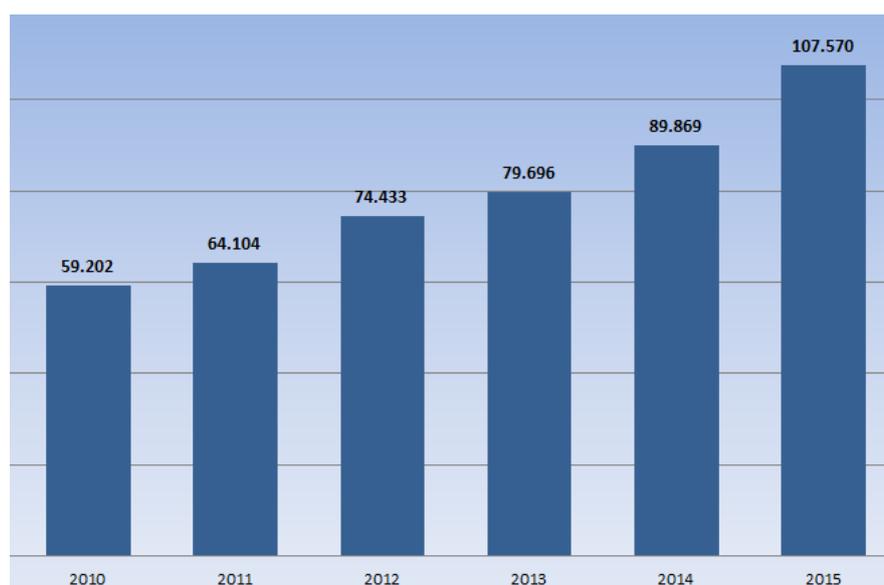


Figura 0.2 - TCE-RJ Processo Nº 113.423-3/14; fls.: 375

²⁰⁸ TCE-RJ Processo Nº 113.423-3/14; p. 376.

Diante do exposto nos parágrafos anteriores, verifica-se ser necessário estabelecer um parâmetro razoável que considere e relacione atos que impliquem em deixar de arrecadar tributos, independentemente da natureza pela qual o referido *não recolhimento* se dá, com o concomitante padrão de comportamento da dívida consolidada²⁰⁹.

A constatação, por exemplo, de um aumento de 6% da dívida consolidada no último quadrimestre de um exercício financeiro, em relação com a mesma dívida no primeiro quadrimestre do exercício financeiro que lhe é imediatamente anterior, deveria obstar, como medida de correção de desvio, previsto no artigo 1º, §1º, da LRF, a concessão de novos atos que impliquem em *não arrecadação*, salvo os relativos a anistias ou remissões de dívidas tributárias, tendo em vista, nesses casos, as razões expostas nos quatro últimos parágrafos do item 4.2.1.

4.2.3 Possibilidade de revisão com efeitos *ex nunc*, total ou parcial, de benefício ou incentivo fiscal, mesmo quando concedido com prazo determinado ou sob condições

O artigo 14 da LRF dispõe acerca das condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício fiscal do qual decorra renúncia de receita, compreendendo esta, segundo conceituado no §1º do próprio artigo, a “*anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação*”

²⁰⁹ Diferentemente do que se tem sido noticiado, a queda na receita dos royalties do Petróleo não nos parece causa da crise por que passa o Estado do Rio de Janeiro. Em 2014, por exemplo, quando ainda se arrecadava vultosas somas a esse título, o respectivo montante constituiu 11,15% das receitas totais do mencionado Estado naquele ano. Sem embargo, se considerarmos os expressivos aumentos no estoque da dívida consolidada, que foi duplicada em menos de uma década, com o enorme acúmulo de valores não arrecadados em razão de benefícios fiscais, que correspondem à receita, em média, de praticamente 3 (três) exercícios financeiros do Estado, constata-se que a diminuição da arrecadação dos royalties, em que pese não contribuir para suavizar a crise, não é causa dela; na verdade, a redução na receita de royalties se torna irrelevante em relação aos efeitos da combinação das decisões que resultaram no galopante endividamento do Estado e na concomitante “*não arrecadação*” de dezenas de bilhões de reais. Eis, dados fornecidos em processo do TCE/RJ: “*As receitas de royalties e participações especiais do petróleo totalizaram R\$8.710,5 milhões em 2014, constituindo-se na segunda maior fonte de arrecadação do ERJ (11,15% do total), tendo registrado variação real positiva de 0,50% no exercício*” (Relatório Conclusivo do Corpo Instrutivo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, referente ao exercício de 2014; processo nº 101.885-1/15, p. 654).

*de base de cálculo que implique em redução discriminada de tributos, e outros benefícios que disponham de tratamento diferenciado*²¹⁰.

Como condições legais que permitam decisões de não arrecadação, o mencionado dispositivo da LRF estabelece que as mesmas sejam acompanhadas “de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”, bem como que atendam “ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias” e, ainda, que observe a uma dessas duas exigências: a) “demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias”; ou b) “estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos ou contribuição” (vide artigo 14, caput, incisos I e II, da LRF).

O referido dispositivo da LRF, portanto, tem por escopo obrigar que as ações que impliquem em *não arrecadação* sejam devida e previamente planejadas, justamente para prevenir desvios que acarretem desequilíbrio fiscal²¹¹, determinando, dentre as condições alternativas, que seja realizada demonstração de que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO ou, caso não realizada tal demonstração, que sejam tomadas medidas compensatórias, com o efeito de repor o *gasto tributário* proposto.

Interessante notar que estimativa de impacto orçamentário-financeiro e metas de resultado, como os próprios termos já denotam, dizem respeito a uma *perspectiva futura*, cuja efetiva realização somente será possível constatar uma vez ultrapassado o tempo com base no qual tais estimativas e metas foram indicadas²¹².

²¹⁰ Vide, de forma sucinta e objetiva, as definições de cada um desses meios de incentivos fiscais elencados no artigo 14 da LRF, em obra publicada pelo Professor Marcus Abraham (ABRAHAM, Marcus. *Opus Cit.*, p. 149).

²¹¹ “A fixação de limites e condições para renúncias de receitas e geração de despesas é mais um dos mecanismos instituídos pela LRF para manter o equilíbrio fiscal, retirando do administrador público a liberdade plena e irrestrita que possuía para gastar ilimitadamente ou para conceder incentivos fiscais sem qualquer controle. Se antes bastava a previsão de crédito orçamentário para a realização de determinada despesa, a partir da LRF, através do presente art. 14, impõem-se limites, prazos e condições para tanto” (ABRAHAM, Marcus. *Opus Cit.*, p. 148).

²¹² “Por fim, sem o devido controle, o total dos gastos tributários pode ameaçar o equilíbrio das contas públicas, do mesmo modo que a expansão desordenada do gasto direto. Vale observar que se já é difícil estimar as perdas de receita geradas pelos gastos tributários existentes, mais difícil ainda é prever as perdas futuras ou mesmo do ano em curso, o que traz importantes desafios para o alcance de metas fiscais” – PELLEGRINI, Josué Alfredo. *Opus Cit.*, p. 7. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td159>>. Acesso em 25 jan. 2017.

Surgem, então, as seguintes indagações: a) e se houver concessão de incentivos fiscais, por exemplo, por longos períodos, que ultrapassem, inclusive, três exercícios financeiros?; b) e se uma vez transcorrido o tempo relativo à estimativa e metas mencionadas no artigo 14 da LRF, constatar-se que o montante de gastos tributários realizados está pondo em risco a sustentabilidade financeira do ente público?

Como se pode verificar da leitura do artigo 14 da LRF, o lapso temporal das estimativas e metas nele constantes, referentes à concessão de incentivos fiscais, corresponde a três exercícios financeiros: o da sua entrada em vigor e os dos seguintes.

Portanto, se o incentivo tiver sido concedido por prazo determinado superior a três exercícios financeiros, ao final do referido período, uma vez não atendidas as expectativas de metas estimadas, com base nas quais o gasto tributário foi decidido, deve-se estabelecer que o *quantum* renunciado de arrecadação obrigatoriamente será revisto, *in totum* ou em parte, com o efeito de corrigir nos exercícios vindouros os desvios encontrados, mesmo em se tratando de concessão de isenção, por exemplo, por prazo certo e mediante condições.

Evidentemente, também deve ser considerado o aumento da dívida consolidada, pois se esta cresce sobremaneira no período de três exercícios financeiros coincidente com o intervalo de vigência de incentivos fiscais também vultosos, não nos parece coadunar-se para com o princípio da prudência fiscal, permitir seja dado prosseguimento à política de não arrecadação empreendida.

Assim, em caso, por exemplo, de crescimento da dívida consolidada equivalente a 10% em três exercícios financeiros seguidos, correspondentes ao mesmo período do incentivo fiscal concedido, estes devem ser revistos, ou, quiçá, zerados.

Tais proposições se encontram em consonância para com o escopo do próprio artigo 14 da LRF, tanto que o Professor Marcus Abraham, de forma sucinta, assim bem observou:

As limitações impostas aos gastos e desonerações fiscais se justificam porque, por muito tempo, a irresponsabilidade do administrador público, aliada às suas pretensões eleitoreiras de cunho populista e ao descaso em relação às gestões subsequentes, ensejava práticas extremamente danosas às contas públicas. Não era incomum, sobretudo em finais de mandatos, os gestores deixarem os chamados “testamentos políticos”, oferecendo graciosos aumentos ao funcionalismo, comprometendo a gestão dos seus sucessores. Igualmente, as concessões de incentivos ou renúncias fiscais muitas vezes eram feitas desprovidas de necessidade ou interesse público, com nítido atendimento a interesses particulares²¹³.

²¹³ ABRAHAM, Marcus. *Opus Cit.*, p. 148.

Ora, concessões de incentivos fiscais que ultrapassem os três exercícios financeiros referentes às metas e estimativas fiscais às quais foram condicionadas, certamente, já não nos parecem encontrar-se em consonância para com a teleologia própria do dispositivo legal em questão.

No entanto, tem sido comum que tais renúncias sejam conferidas por longos anos, inclusive, atravessando mandatos, como, por exemplo, o caso do Decreto Estadual/RJ nº 41.483, de 18 de setembro de 2008, que concedeu tratamento diferenciado ao Grupo P&G, estabelecendo crédito presumido em alíquota de 3,5%, até 28 de fevereiro de 2015 (artigo 8º, §3º, do aludido decreto), ou, ainda, como o sucedido com a Nissan do Brasil Automóveis Ltda, beneficiária de um regime especial de tratamento por um prazo de 50 (cinquenta) anos, prorrogáveis por mais 50 (cinquenta)^{214 215}.

É bem verdade que concessões de benefícios por tantos anos podem ser questionadas em casos excepcionais, com base na teoria da imprevisão, por exemplo; entretanto, por outro lado, a revisão dos mesmos pode encontrar obstáculo em razão de haver constituído um ato jurídico perfeito.

Assim, justamente para propiciar maior segurança jurídica, e na esteira da teleologia do próprio artigo 14 da LRF – aliás, a bem do princípio da ética orçamentária – parece-nos que seria oportuna a existência expressa de um dispositivo legal que propiciasse a revisão trienal de benefícios concedidos, ainda que por prazo certo e cumpridas determinadas condições pelo beneficiário, em vista a corrigir os desvios identificados nas metas e estimativas de impacto orçamentário-financeiro com base nos quais o incentivo foi concedido.

²¹⁴ Vide artigo 1º e 8º da Lei Estadual/RJ n. 6078/2011.

²¹⁵ Interessante notar que a concessão de incentivos fiscais a determinados grupos, em detrimento da sociedade em geral, segundo o Professor Ubiratan Iorio, constitui no Brasil uma “*política de compadrio*”; vejamos: “Para Ubiratan Iorio, professor da UERJ e presidente executivo do Centro Interdisciplinar de Ética e Economia Personalista, os incentivos fiscais no país fazem parte do chamado “capitalismo de compadrio”, no qual empresários ligados às autoridades conseguem obter benefícios para si em detrimento dos seus competidores e dos pagadores de tributos em geral. “*A carga tributária no Brasil é sabidamente uma das mais elevadas do mundo e os retornos dessa carga em termos de serviços para os que pagam esses impostos é sofrível. Por outro lado, estados e municípios estão quebrados porque gastaram muito acima de suas possibilidades. A solução não está em conceder benefícios fiscais, mas em uma reforma tributária profunda, que reduza a descomunal carga tributária e torne assim rentáveis muitos investimentos que deixam de ser realizados na situação atual*”, afirma. O economista ressalta ainda que os benefícios fiscais podem atender a políticas públicas de desenvolvimento, em um outro contexto econômico, desde que sejam do conhecimento de todos, sem exceção, inclusive da população” (EBC Agência Brasil. *Crise no RJ: benefícios fiscais do governo são questionados; entenda*. Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/noticias/economia/2016/11/entenda-polemica-dos-incentivos-fiscais-no-estado-do-rio-de-janeiro>>. Acesso em 25 jan. 2017.

Por fim, em caso de insustentabilidade financeira do ente que concedeu o incentivo, deveria ser expressamente prevista na lei a supressão do mesmo, ainda que temporariamente, enquanto não restabelecido o equilíbrio fiscal, garantindo-se, assim, a regularidade da própria governança.

4.2.4 Nulidade de incentivos fiscais, mesmo quando concedidos com prazo certo e sob condições que foram cumpridas pelo beneficiário (efeito *ex tunc*)

4.2.4.1 Em razão do não cumprimento das condições formais previstas no artigo 14 da LRF

Conforme observado no item imediatamente anterior, o artigo 14 da LRF estabelece critérios formais como condições para a concessão de incentivos fiscais que impliquem em não arrecadação; tais quais: 1º) que seja “acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”; 2º) que atenda “ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias”; e 3º) alternativamente, que haja “demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias”; ou, que esteja “acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”²¹⁶.

Trata-se de critérios indispensáveis para a concessão de benefícios que impliquem em não arrecadação, de maneira que o não cumprimento dos mesmos torna inapto o instrumento pelo qual se pretendeu estabelecê-los, e, por conseguinte, pode levar à invalidade do respectivo ato, por *inaptidão* em produzir, juridicamente, os efeitos perseguidos.

O Professor Celso de Barros afirma que a *aptidão* constitui um limite para a concessão de benefícios fiscais:

²¹⁶ Vide artigo 14 da LRF.

Definido o objetivo que vincula a competência exoneratória, cabe verificar, em seguida, se o meio adotado é adequado para logr -lo. O incentivo fiscal que seja aprioristicamente inapto para lograr o objetivo a que se orienta resultará unicamente em perda de arrecada o (renúncia de receita), e, por conseguinte, desperdício de recursos públicos. Não trará qualquer resultado jurídico útil, e, posteriormente, ainda poderá implicar efeitos externos deletérios, como desequilíbrios de concorrência, por exemplo²¹⁷.

A aptidão acima mencionada é apresentada em seu aspecto material²¹⁸. Entretanto, nos parece que a mesma lógica se aplica sob o ponto de vista formal. Ora, uma vez que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, inequivocamente, exigências formais para a concessão de incentivos fiscais que impliquem em renúncia de receita, o descumprimento de tais condi es pode levar à nulidade do ato pelo qual o tratamento diferenciado foi conferido ao particular.

Aliás, o Professor Carlos Valder do Nascimento, em obra publicada sob sua coordena o do Professor Ives Gandra Martins, vislumbra, inclusive, a suspensão do benefício fiscal *com devolu o* dos valores não arrecadados, em caso de não cumprimento dos comandos da Lei de Responsabilidade Fiscal; vejamos:

A concessão de incentivos e benefícios fiscais deve ter, doravante, amparo na LRF. O dirigente que assim não agir estará sujeito à perda da fun o pública, suspensão dos direitos políticos e pagamento da multa. Incorrerá, pois, em ato de improbidade administrativa capitulada na legisla o que rege a matéria (Lei n. 8.429/92, art. 10, VII).

Conquanto não caracterize delito criminal, preconizado na lei de crimes contra as finanças públicas, **o benefício poderá ser cortado e o beneficiário penalizado com a devolu o do quantum que deixou de pagar aos cofres públicos.** Não poderia ser de outra forma, tendo em vista a necessidade da boa aplica o do dinheiro

²¹⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. O Avesso do Tributo. 2  edi o. São Paulo: Editora Almeida Brasil, 2016, p. 178.

²¹⁸ Com rela o aos efeitos deletérios posteriormente verificados, em razão da concessão do benefício, o aludido Professor, logo em seguida, assim se pronuncia: “*Se a inaptidão   superveniente e constatável apenas posteriormente, a depender do caso, as providências jurídicas a adotar podem ir desde a simples revoga o, constatada a inconveniência política da medida,   declara o de inconstitucionalidade, em casos extremos*” (CORREIA NETO, Celso de Barros. *Opus Cit.*, p. 179).

Portanto, seguindo a linha de raciocínio acima transcrita, em havendo uma grave crise de insustentabilidade financeira – com perversas e inexoráveis consequências   própria governabilidade – em cujo desequilíbrio se constata a concessão de sucessivos e expressivos privilégios fiscais, em concomitância com acelerado incremento no estoque da d vida, seria possível, ao menos, em razão da “*inaptidão superveniente*” desses benefícios, revogá-los, *in totum* ou em parte, com o fito de corrigir os desvios e restabelecer o equilíbrio das contas públicas, e, com isso, regularizar a própria governança administrativa, resgatando a continuidade dos serviços públicos – particularmente, aqueles considerados essenciais –, honrando vencimentos, provimentos e pensões não pagas e a vencer etc.

A situa o atual do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, nos parece enquadrar-se na hipótese acima descrita, em razão da “*inaptidão material superveniente*” ocasionada pela concessão de sucessivos e expressivos benefícios fiscais – que, somados, segundo o Tribunal de Contas do mencionado Estado, atinge, aproximadamente, conforme já verificado, R\$185 bilhões – combinados com um concomitante, contínuo e acelerado aumento de sua d vida consolidada, que já supera R\$107 bilhões.

público. Entretanto, não há sanção criminal para quem concedeu ou recebeu tais benefícios em desacordo para com a LRF. (grifos nossos)²¹⁹.

Vale frisar, embora cediço, que o beneficiário de um incentivo fiscal não pode alegar em seu favor o desconhecimento da lei, aliás, a ninguém é dado o direito de aproveitar-se da própria torpeza. Portanto, se por um lado é dever da autoridade concedente do incentivo o cumprimento das formalidades previstas no LRF para a validade do próprio ato que concede o benefício, é dever de cautela também do próprio beneficiário – até porque é interessado que o ato do qual decorrem os privilégios obtidos seja efetivamente apto para tanto – verificar se as formalidades dispostas na citada lei foram efetivamente cumpridas.

Ademais, eximir de tal dever o beneficiário de um tratamento tributário diferenciado, na verdade, implicaria em proteger conduta descompromissada para com regras objetivas com base nas quais torna apto ato que é também interesse do contribuinte, que deseja pagar menos tributo.

Evidentemente, é lícito e legítimo ao contribuinte buscar, *dentro da lei*, pagar o menor tributo possível. Nem se questiona, a propósito, a moralidade de seu ato neste sentido. Como bem ensina o Professor Ives Gandra, “entre duas soluções jurídicas, *exclusivamente jurídicas*, pode o contribuinte escolher a menos onerosa e, à nitidez, tal escolha objetiva exclusivamente reduzir a carga tributária, não sendo, pois, ilegal”^{220 221}.

Ora, a questão que envolve a apresentação dos documentos exigidos pela LRF em seu artigo 14 é eminentemente objetiva e consiste em condição formal necessária para tornar apto o ato que pretende conceder incentivos fiscais; não se trata, portanto, de matéria que implique

²¹⁹ NASCIMENTO, Carlos Valder. Arts. 1º a 17. Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000. In: MARTINS, Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder (Organizadores). Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 142.

²²⁰ MARTINS, Ives Gandra. *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 36.

²²¹ Registra-se que não se trata de discutir a validade do ato que concedeu os incentivos fiscais em razão de haver o contribuinte atuado com o fito de elidir ou de incorrer numa evasão tributária. Não é a dicotomia entre elisão e evasão o cerne do problema ora tratado. Evasão requer *atuação dolosa* do contribuinte no sentido de não pagar o tributo devido, em sua totalidade ou em sua parte, *quando já ocorrido o fato gerador*. Insta observar que a problemática em análise não aventa a situação em que haja participação *dolosa* do contribuinte. Não faz sentido, portanto, socorrermos-nos do conceito de evasão tributária para a solução da hipótese apresentada, comparando-o com o que se entende por elisão. O ponto central reside no fato de que o interesse do contribuinte em pagar menos tributo, nos termos da lei – que é, justamente, o conceito de elisão tributária –, implica no seu dever de se coadunar ao regime jurídico dos incentivos fiscais, e com o advento da LRF, para que possa gozar de benefícios fiscais, faz-se indispensável sejam cumpridas certas condições previstas no artigo 14 do referido diploma legal para que o ato, do qual ele mesmo pretende extrair legítima vantagem, possa ser considerado válido. Portanto, a discussão acerca da ocorrência, no caso, de uma elisão ou evasão tributária, como divisor de responsabilidades para o contribuinte, é indiferente para a solução da matéria ora tratada.

complexa interpretação de lei; e o interessado em se beneficiar dos incentivos fiscais conhece tais exigências, mormente, em se tratando de grandes corporações ou empresas empenhadas em obter tratamentos tributários diferenciados.

Destaca-se que o tema ora tratado não abrange o fato de a Administração, eventualmente, haver omitido, nos instrumentos formais que a LRF exige sejam apresentados, dados de seu poder, o que, evidentemente, exime de responsabilidade o contribuinte, salvo se comprovada sua coparticipação na ocultação de informações.

Portanto, conclui-se que o desatendimento das condições formais previstas no artigo 14 da LRF é causa de invalidade de ato que pretendeu conceder benefícios ou incentivos fiscais que resultem em não arrecadação, operando-se os efeitos da nulidade de forma retroativa (*ex tunc*), e, conseqüentemente, o *quantum* eventualmente não recolhido em razão de privilégio fiscal inválido deve ser efetivamente entregue ao Erário.

4.2.4.2 Nulidade na concessão de benefícios ou incentivos fiscais, em razão de contrariedade à moralidade administrativa e à ética orçamentário financeira

Imaginemos agora a hipótese em que incentivos fiscais tenham sido concedidos em se cumprindo as formalidades exigidas na Lei Responsabilidade Fiscal. Sem embargo, posteriormente, se descobre que o ato de concessão desses privilégios encontra-se maculado por não haver atendido à moralidade administrativa. Neste caso, faltar-lhe-ia legitimidade.

Interessante notar que o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas também abrange a legitimidade dos incentivos fiscais; eis o disposto no artigo 70 da CRFB/88:

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

Ora, conceder benefício ou incentivo fiscal com base em motivação inapropriada à finalidade pública a ser perseguida, esvazia de legitimidade o privilégio tributário conferido, tratando-se, na verdade, na expressão do Professor Ricardo Lobo Torres, de uma

“discriminação odiosa”. Essa incongruência entre a motivação²²² e a finalidade de um ato administrativo é causa de sua nulidade, posto não observar à moralidade, frise-se, que deve ser intrínseca ao próprio ato.

Não custa lembrar que a regra é a da neutralidade fiscal, até mesmo para garantir a igualdade entre os contribuintes, de sorte que os benefícios e incentivos se legitimam na medida em que são instrumentos de promoção do desenvolvimento econômico e social, e não como meios para beneficiar pura e simplesmente um contribuinte em específico ou para angariar para a autoridade com poder de decisão algum benefício ilegítimo. Suas motivações e finalidades não podem, portanto, desviar-se do interesse público, sob pena de o ato concedente do tratamento tributário especial constituir uma imoralidade administrativa²²³, e, nesta condição, evidentemente, é nulo.

Tal constatação, aliás, é um corolário do próprio princípio republicano. A propósito, como bem assinalado pelo Professor Celso de Barros, a primeira limitação à concessão de incentivos fiscais é de ordem negativa: *não podem ser antirrepublicanos*; vejamos:

A primeira restrição é limite negativo. A Constituição em vigor traz expressamente alguns objetivos que não podem ser perseguidos pelas normas tributárias, porque relegados ao campo da ilicitude. ... Também não seriam admissíveis os fins antirrepublicanos ou que se afastem de qualquer dos princípios inerentes à atividade estatal, notadamente a impessoalidade^{224 225}.

²²² “O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo. O motivo, como elemento integrante da perfeição do ato, pode vir expresso em lei, como pode ser deixado a critério do administrador” (MEIRELLES, Hely Lopes. Curso de Direito Administrativo Brasileiro. 21ª. edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 136).

²²³ “A moralidade administrativa, ao ser consagrada na Constituição da República, não obstante o *nomen iuris*, embora conservando as características próprias da Moral, foi “judicializada”. Como se repete à semelhança de tudo que Rei Midas tocasse, ouro se tornava, tudo que cai no Direito, jurídico se torna. A moralidade, assim, foi absorvida como princípio jurídico da Administração Pública. A moralidade está intimamente ligada ao *détournement du pouvoir* dos franceses” (CERNICCHIARO, Luiz Vicente. O Princípio da Moralidade Administrativa no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). O Princípio da Moralidade Administrativa no Direito Tributário. 2ª. Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 39).

²²⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Opus Cit.*, p. 178.

²²⁵ Com relação ao princípio republicano, parece-nos interessante transcrever o que leciona o Professor Gomes Canotilho; vejamos:

“A República Portuguesa incorpora aquilo que sempre considerou um princípio republicano por excelência: a concepção de *função pública* e *cargos públicos* estritamente vinculados à prossecução dos interesses públicos (artigo 269º) e do bem comum (*res publica*) e radicalmente diferenciados dos assuntos ou negócios privados dos titulares dos órgãos, funcionários ou agentes dos poderes públicos (*res privata*). Por isso se estabelecem *inelegibilidades* destinadas a garantir isenção e independência do exercício dos cargos públicos (artigo 50.º/3), se consagram *incompatibilidades* (artigos 117.º/2, 154.º, 216.º/3, 269.º/1 e 5) e se prescreve responsabilidade criminal, civil e disciplinar (artigos 117.º, 269.º) dos titulares de cargos públicos” (GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3ª. edição. Coimbra: Almedina, 1999, p. 223).

Desta sorte, em havendo fortes evidências de desvio de finalidade na concessão do benefício, ou de motivação que não se coadune com situação de direito ou fática que possa justificar (legitimar) o privilégio tributário atribuído a um determinado contribuinte, o incentivo fiscal conferido é nulo de pleno direito, posto que a discriminação se revela odiosa²²⁶.

Parece-nos oportuno consignar que o princípio da moralidade administrativa não se aplica ao contribuinte, posto que dirigido ao administrador público, não ao cidadão a quem deve servir. Sem embargo, isto não significa que o contribuinte possa atuar fora de padrões ético-jurídicos, até mesmo porque, consoante cediço, “*a ética permeia outros campos da Constituição, influenciando os princípios maiores do Direito Brasileiro*”²²⁷.

Frise-se, uma vez mais, que a regra é a da neutralidade fiscal, de maneira que não se coaduna com a sistemática do direito financeiro, possibilitar que o contribuinte logre obter tratamento tributário diferenciado, valendo-se, para tanto, de meios ilícitos, como, por exemplo, concedendo favores pecuniários ao agente público que lhe confere o tratamento diferenciado ou disponibilizando ao referido agente sua empresa para fins ilícitos.

Ademais, é oportuno lembrar que, se, em questões formais, como no caso das exigências contidas no artigo 14 da LRF, entendemos que não pode o contribuinte alegar o desconhecimento do cumprimento objetivo dessas condições como justificativa para validar o gozo do privilégio fiscal obtido, pois isso consistiria em permitir que se beneficiasse de sua própria torpeza, com mais razão nos parece inadmissível que qualquer contribuinte, usando de meios ilícitos, logre obter para si a adoção de um regime especial tributário vantajoso.

Insta reparar que, sob a ótica do contribuinte, não se trata propriamente de uma questão de moralidade administrativa, mas de sua submissão a uma ética financeira cuja aplicação o impede de obter para si, mediante expedientes ilícitos, um tratamento tributário diferenciado favorável, como também possibilita o restabelecimento, em ocorrendo tais situações, por intermédio da exigência de pagamento do *quantum* tributário não recolhido, da igualdade entre os contribuintes. Trata-se, portanto, de prestigiar o princípio da igualdade tributária, e, inclusive, em se tratando de contribuinte empresa, até mesmo de reverenciar o

²²⁶ “Se o administrador coloca seus poderes a serviço do interesses pessoais exclusivos ou de conceitos que discrepam de valores morais respeitáveis, o ato administrativo, ainda que aparentemente válido, se torna viciado e passível de anulação por desvio de finalidade” (TÁCITO, Caio. *Moralidade Administrativa*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *A Ética no Direito e na Economia*. São Paulo: Editora Pioneira, 1999, p. 48).

²²⁷ MARTINS, Ives Gandra. *Ética no Direito e na Economia*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *A Ética no Direito e na Economia*. São Paulo: Editora Pioneira, 1999, p. 15.

equilíbrio entre os concorrentes, desfazendo os efeitos da concorrência desleal em razão da utilização de meios ilícitos para obtenção de vantagem tributária²²⁸.

Casos, portanto, que envolvam corrupção na concessão de benefícios fiscais, evidentemente, são antirrepublicanos, violam o princípio da moralidade administrativa, da ética financeira e da igualdade tributária, de sorte que a existência de fortes indícios de fatos dessa natureza é suficiente para, ao menos, amparar a suspensão administrativa imediata e unilateral dos incentivos concedidos, conduta que, aliás, nos parece até mesmo determinar o princípio da prudência fiscal; e, se comprovada a existência de prestações de favores entre o beneficiário e a autoridade pública, como, por exemplo, a utilização daquele por esta para a prática de condutas ilícitas, nos parece hipótese que fundamenta não só a imediata suspensão dos incentivos fiscais como constitui dever de ofício do administrador público e dos órgãos de controle promover atos para a devolução do que se deixou de pagar em razão do regime tributário diferenciado.

Ora, a comprovação de vínculos não republicanos entre a autoridade concedente e o contribuinte beneficiário revela um grau e natureza de relacionamento capaz de macular de pessoalidade as decisões administrativas que o favoreceram, violando, por conseguinte, nessas circunstâncias, não só a moralidade administrativa²²⁹ como também, ao propiciar-lhe um

²²⁸ O equilíbrio de concorrência é um princípio acolhido na álea do Direito Constitucional Tributário (vide artigo 146-A da CRFB/88). Ora, a utilização de métodos ilícitos para obtenção de vantagem tributária consiste, *de per se*, em concorrência desleal, posto que, segundo cediço, a tributação faz parte do custo da atividade empresarial, e, por conseguinte, interfere no preço do produto.

²²⁹ Com relação à preeminência do princípio da moralidade em relação aos demais princípios que regem toda e qualquer atividade administrativa, nos parece oportuno transcrever as reflexões do Professor Ives Gandra da Silva Martins, haja vista a precisão, clareza e didática com que expõe o assunto:

“O princípio da moralidade administrativa é o mais relevante princípio da Administração. O art. 37 da CF contém quatro princípios fundamentais a conformar o perfil do administrador público.

São, a saber: os princípios da legalidade, da moralidade, da publicidade e aquele da impessoalidade.

Um exame mais pormenorizado dos quatro princípios demonstra que, de rigor, todos terminam por desaguar na moralidade pública. O princípio da legalidade reveste todo o sistema jurídico do país. O art. 5º, inciso I, da CF, elenca, como seu alicerce, a obediência à lei, que nos regimes democráticos, aprovada pelos representantes do povo, garante a ordem, oferta de segurança e protege os cidadãos.

Dizer, pois, que os administradores devem cumprir a lei é reiterar formulação essencial e postada no mais relevante artigo da Constituição Federal que é voltada ao cidadão mais do que àqueles que o devem servir.

Por outro lado, determinar que o administrador público deve ser impessoal, pois está à disposição da sociedade, não podendo privilegiar amigos, parentes ou interesses em detrimento do bem servir, é afetar faceta da ética administrativa, sendo, pois, a impessoalidade, dimensão parcial da moralidade.

O mesmo se dá com o princípio da publicidade. Exceção feita às questões de segurança nacional, os atos administrativos devem ser transparentes, não se admitindo decisões escusas, resoluções de gaveta, visto que o administrado não pode desconhecer as regras da administração.

O princípio da moralidade administrativa, portanto, é princípio essencial. O mais relevante, aquele que se destaca de forma absoluta. Que torna a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado.

Quem presta concurso para bem servir ao povo, sabe de antemão que sua probidade deverá ser absoluta, pois seu exemplo é fundamental para que as instituições sejam estáveis.

tratamento tributário desigual por meios ilícitos, a própria a ética financeira, aplicável, evidentemente, no plano tributário, aos contribuintes, o que legitima a realização de procedimentos para que o *quantum* não recolhido, em razão da discriminação tributária que se demonstrou odiosa, seja efetivamente entregue ao Erário.

Por essa razão, houve por bem o constituinte tornar o princípio da moralidade o mais relevante do concerto daqueles que perfilam a Administração Pública, não havendo setor desta, direta ou indireta, que não deva ser por ele revestido” (MARTINS, Ives Gandra. *O Princípio da Moralidade Administrativa no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O Princípio da Moralidade Administrativa no Direito Tributário*. 2ª. Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 39).

5 CONCLUSÃO

A história do orçamento se confunde com a do constitucionalismo moderno, que consagrou o princípio dos impostos consentidos e das despesas autorizadas, princípio esse objeto de várias disputas ao longo de séculos, capaz de motivar o coração dos homens a ponto de provocar revoltas, revoluções, lutas por independência; capaz de despertar na mente de estudiosos, em diferentes épocas, o desejo de dedicar sua inteligência a refletir sobre tão caro assunto à liberdade humana.

Francesco Nitti, notável financista italiano, de forma sutil, ao se referir à história do orçamento, costumava usar a expressão *“la storia del diritto al bilancio”*. A sutileza do termo *“al”* por ele tão bem empregada na mencionada sentença traduz a essência do Direito Orçamentário: um sistema de normas cujo sentido reside, em síntese, no direito de homens livres ao orçamento. Trata-se, portanto, de um direito *ao* orçamento.

Os conceitos de cidadania, liberdade, democracia, constitucionalismo encontram-se inexoravelmente relacionados para com o direito ao orçamento; melhor, são a ele intrínsecos. Não por acaso, como salientado, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão se encontra gravado o princípio dos impostos consentidos e das despesas autorizadas: *“ARTICLE XIV - Les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi et d’en déterminer la quantité, l’assiette, le recouvrement et la durée”*.

Tal percepção é fundamental para a compreensão do conceito de *ética orçamentária*, pois ela se encontra no âmago do desenvolvimento das ideias que desencadearam a afirmação do princípio dos impostos consentidos e das despesas autorizadas, bem como do direito conquistado pela sociedade à prestação de contas das autoridades públicas²³⁰. A propósito, não custa lembrar que *“todo sistema jurídico que diminui a relevância da questão ética, tornando tal valor despiciendo, tende a não respaldar os reclamos da sociedade, a tonar o Estado que o produziu menos democrático, quando não totalitário, e termina por durar tempo menor que os demais ordenamentos que a reconhecem”*²³¹.

²³⁰ ARTICLE XV - *La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* (Declaração dos Direitos do Homem do Cidadão de 26 de agosto de 1789).

²³¹ MARTINS, Ives Gandra. *Opus Cit.*, p. 12.

Contata-se, assim, que, por intermédio do respeito à *ética orçamentária*, intrínseca ao direito ao orçamento, se legitimam as políticas públicas. Tal legitimidade não se completa, vale ressaltar, apenas por intermédio do cumprimento *formal* das normas pertinentes ao direito financeiro, mas também sob o ponto de vista *material*, isto é, no que diz respeito ao *modo* como as autoridades lidam com o dinheiro público.

Ora, como há muito bem lembrado pelo Senador Liberato de Castro Carreira, “o orçamento é a base fundamental da vida do homem e das nações”²³², de sorte que a democracia não se encerra no cumprimento de normas eleitorais por meio das quais os cargos políticos são providos, mas *na maneira* como as escolhas públicas fundamentais, sintetizadas na tríade orçamentária²³³, são planejadas, propostas e executadas. A *governança orçamentária*, portanto, não se legitima apenas no cumprimento formal de elaboração de planos plurianuais, leis de diretrizes orçamentárias ou na lei de orçamento, mas também *no modo* como é empreendida.

Assim, a *ética orçamentária* constitui um importante padrão de análise para a realização das escolhas políticas, já que a opção por gastar em determinado segmento constitui na de deixar de priorizar outro: são as chamadas “*escolhas trágicas*”; e, portanto, a realização dessas escolhas não pode se dar, evidentemente, dissociada de aspectos éticos que transcendem a questão estritamente orçamentária, mas que nela inexoravelmente interferem. Essa constitui sua primeira perspectiva de análise.

Mas não basta, como já salientado, que o controle ético das escolhas públicas se limite ao aspecto simplesmente político, melhor explicando, que se realize apenas por ocasião dos pleitos eleitorais, através dos quais os eleitores, apreciando a conduta dos candidatos, os aprove ou reprove nas urnas.

Daí, conclui-se que a *ética orçamentária* requer uma segunda perspectiva: aquela que assume *caráter jurídico com responsabilidade*, sendo, por conseguinte, geradora de direitos e obrigações: *direito de* a sociedade *exigir* dos agentes políticos condutas em conformidade para com a *ética orçamentária*, e, em contrapartida, evidentemente, *obrigações* dos mesmos em atuar consoante a referida ética. De fato, não faria sentido algum referir-se a um *diritto al bilancio* se a ética a ele intrínseca não fosse jurídica.

²³² CASTRO CARREIRA, Senador Liberato de. *Opus Cit.*, pg. 03.

²³³ A *tríade orçamentária* é composta pelo Plano Plurianual (PPA), pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária Anual (LOA).

A ética orçamentária, portanto, possui uma *natureza jurídica*. Trata-se, no ordenamento jurídico brasileiro, de um *princípio normativo constitucional implícito*, resultante da interpretação sistemática, axiológica e teleológica dos princípios da moralidade administrativa, da economicidade e da eficiência, que, para atingirem seus fins almejados e a proteção dos valores que encerram, exigem o cumprimento de uma *ética na álea orçamentária*.

Em razão da evolução de seu conceito, para cumprimento da democracia material, constatou-se, repita-se, ser preciso adentrar *no modo* como a governança é gerida em favor do povo, de maneira a garantir a sua própria sustentabilidade; daí, por exemplo, as vedações orçamentárias previstas no artigo 167 da Constituição da República, bem como os princípios da prudência e do equilíbrio fiscais, e, ainda, os da gestão planejada e transparente, insertos na LRF como “bússolas” ao princípio da programação, traduzido na tríade orçamentária.

Apesar do marco fiscal introduzido pela *supra* citada lei, a experiência recente por que passamos os brasileiros – *particularmente, os que estão sendo submetidos e sofrendo os efeitos deletérios de graves crises de governança, em razão de adoção de decisões de agentes políticos, em sucessivos exercícios financeiros, que se demonstraram insustentáveis* – evidencia que é preciso avançar e aperfeiçoar, a bem do interesse de toda a sociedade, principalmente dos mais vulneráveis, o ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação, com o efeito de propiciar maiores garantias para um modo de governança efetivamente responsável²³⁴.

Uma vez que parcela muito expressiva da população brasileira vive em cidades²³⁵, não se podia prescindir no presente estudo da análise da governança em seu enfoque urbano. Ora, constitui princípio jurídico fundamental de diretriz de políticas públicas urbanas – *que devem ser voltadas para as funções sociais da urbe* – a persecução do desenvolvimento de uma *cidade sustentável*, nela entendidos vários bens e serviços considerados essenciais, como

²³⁴ Não por acaso, o Ex-Ministro Mailson da Nobrega afirmou em recente obra publicada que “o desafio que se coloca, com força cada vez maior, é o de criar mecanismos institucionais complementares às regras previstas na LRF”. (NOBREGA, Mailson. *Construção e desmonte das instituições fiscais*. In SALTO, Felipe; ALMEIDA, Monsueto (orgs.). *Finanças públicas. Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade*. 1ª ed., Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Record, 2016, p. 41).

²³⁵ Matéria do Jornal O Globo divulgou que, segundo o IBGE, a taxa de urbanização no Brasil, em 2010, atingira 84%. Disponível em: <<http://educacao.globo.com/geografia/assunto/urbanizacao/urbanizacao-brasileira.html>>. Acesso em 28 jan. 2017. A ONU, por sua vez, estimou que, em 2020, 90% dos brasileiros viverão em cidades. Disponível em: <<http://ultimosegundo.ig.com.br/brasil/2012-08-21/relatorio-da-onu-mostra-que-desaceleracao-urbana-ja-ocorre-na-america-latina-e-no-caribe.html>>. Acesso em 28 jan. 2017.

também de uma cidade que seja em si mesma um legado para as futuras gerações (artigo 2º, I, da Lei 10.257/2001).

Assim, eventual governança calcada em políticas públicas que apenas criem a sensação de ordenação do desenvolvimento das funções sociais da cidade, mas que, na verdade, coloca em risco a garantia de sua própria sustentabilidade, comprometendo, inclusive, o bem estar e a qualidade de vida das gerações vindouras, deve ser rechaçada, haja vista que não se coaduna com os valores enunciados no inciso I, do artigo 2º, do Estatuto da Cidade.

Consoante cediço, durante aproximadamente a última década, foi apresentada aos brasileiros, como sinal de prestígio internacional e instrumento de prodigiosas transformações urbanas, a escolha do Brasil como sede para a realização de megaeventos; o que parecia satisfazer o desejo legítimo de inserção do país no contexto das nações mais desenvolvidas, haja vista que o êxito em tal seleção foi amplamente festejado. Além disso, o planejamento, preparação e execução de tais eventos consistiam numa oportunidade de demonstração de capacidade gerencial das empresas neles envolvidas, até mesmo de solidez institucional.

Sem embargo, constatou-se que a governança voltada para as questões urbanas passou a ser orientada, com forte ênfase, para a promoção de tais eventos, que se tornaram fins em si mesmos, ao invés de constituírem um dos planos de desenvolvimento urbano calcado numa governança responsável, isto é, num plano fundamentado na persecução de princípio básico do Estatuto da Cidade: o de que as políticas públicas urbanas devem buscar garantir o direito a uma cidade sustentável²³⁶.

Como consequência desse empreendedorismo urbano, cujos meios se tornaram fins em si mesmos, houve um galopante endividamento público, sobretudo do Estado do Rio de Janeiro – cuja capital, além de ter sido uma das cidades sede da Copa do Mundo, foi escolhida para a realização dos Jogos Olímpicos de 2016 –, sem a concomitante resolução, tanto na metrópole do Rio de Janeiro, como nas situadas em outras regiões do Brasil, de uma série de antigos problemas de interesse social (como, por exemplo, falta de saneamento básico, transporte público ainda precário, serviços de educação e saúde abaixo do aceitável, falta de segurança pública etc.).

²³⁶ É fato que não se pode facultar uma série de graves problemas por que estão passando os brasileiros apenas a uma utilização indevida do que se convencionou chamar por empreendedorismo urbano; há quem afirme que a corrupção sistêmica em graus jamais visto na história brasileira chegou a quebrar o Estado do Rio de Janeiro, a ponto de se referir ao “custo corrupção”.

É fato que não se pode atribuir apenas à utilização indevida do que se convencionou chamar por empreendedorismo urbano os graves problemas por que estão passando os brasileiros; há outros fatores, evidentemente; há, até mesmo, quem faculte ao “*custo-corrupção*” a situação financeira delicada por que passam diferentes entes da federação; vejamos:

Note-se ainda que, com a corrosão dos orçamentos públicos, depreciados pelo “custo-corrupção”, toda a sociedade vem a ser chamada a cobrir seguidos “rombos orçamentários”. Aliás, essa a razão que levou o governador do Estado do Rio de Janeiro a decretar recentemente o estado de calamidade pública devido à crise financeira. E esta situação não se dá apenas neste Estado, mas em praticamente todos os entes desta Federação. A própria União chegou a revelar que o resultado orçamentário do ano de 2016 apontava para um prejuízo de mais de 170 bilhões de reais²³⁷.

A propósito, a decretação de calamidade financeira pelo Estado do Rio de Janeiro constituiu, em si mesmo, o reconhecimento não apenas da insustentabilidade de suas contas, como também nos parece ter origem numa governança imprudente que optou por promover políticas públicas na base de sucessivos e expressivos endividamentos, combinada com renúncias bilionárias de receita, tendo se valido para tanto, em significativa medida, na realização dos megaeventos esportivos da Copa do Mundo e das Olimpíadas.

Questões de ordem financeira e relevantes para a sustentabilidade da própria governança, portanto, parecem ter sido colocadas em segundo plano, agravando uma série de problemas já existentes e pondo em risco a continuidade de serviços públicos essenciais para a sobrevivência pacífica dos cidadãos, por falta de recursos financeiros.

Experimentamos, assim, no mundo concreto, no dia-a-dia, que governança responsável exige considerações éticas de cunho fiscal, das quais não podem afastar-se os governos, seja no estamento municipal, estadual ou federal. Experimentamos, de maneira amarga, que a garantia de cidades sustentáveis, como preconiza o Estatuto das Cidades em seu artigo 2º, inciso I, exige respectiva *governança com responsabilidade*.

O que estamos vivenciando é duro, mas a sabedoria nos ensina que devemos tirar lições das dificuldades:

1ª) O *limite de endividamento* estabelecido pelo Senado Federal, com base em sua competência constitucional e nos termos da LRF, *não é criado para ser atingido, mas para ser evitado*, destarte, políticas de governança que acarretem o aumento expressivo do endividamento do ente público de um exercício para o outro, sem qualquer causa

²³⁷ Decisão do Juiz Federal Marcelo da Costa Bretas, Processos nº 0501024-41.2017.4.02.5101 e 0501027-93.2017.4.02.5101; 7ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro; p. 692-693.

extraordinária e imprevisível que o justifique, devem ser rechaçadas pela sociedade e pelas instituições responsáveis pelo controle das contas públicas, posto que não nos parecem coadunar-se com o que se possa entender como uma governança responsável.

2ª) As tão festejadas “regras de ouro” (artigo 167, III, da CRFB/88 c/c artigo 12, §2º da LRF e artigo 44 da referida lei) ²³⁸ demonstraram-se insuficientes para evitar uma eventual insustentabilidade do Poder Público. É bem verdade que impuseram limite ao endividamento, proibindo, inclusive, a utilização de recursos financeiros provenientes da venda do patrimônio estatal para pagamento de despesas correntes, salvo se destinadas a despesas previdenciárias e aprovadas por lei²³⁹. Entretanto, o respeito a tais limitações não impediu, como visto, a insustentabilidade financeira do Estado do Rio de Janeiro, o que nos evidencia haver necessidade de aperfeiçoamento das regras da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em razão do exposto nos parágrafos anteriores, e de forma mais detalhada no decorrer deste trabalho, em determinado ponto foram apresentados alguns balizamentos para uma gestão responsável. Tais balizamentos, frise-se, não constituem, evidentemente, *numerus clausus*, são apenas singelas proposições, em certa medida, até mesmo, provocações ao debate, tendo, em grande parte, como ponto de partida uma série de dados objetivos e numéricos, colecionados mediante meticulosa pesquisa em fontes oficiais.

Alguns desses balizamentos, particularmente os que dizem respeito à nulidade de atos que concedem isenções e benefícios fiscais que impliquem em renúncia de receita, podem ser estabelecidos através da aplicação da própria redação já existente do texto da LRF, ou, se não diretamente dela, como no caso de ilicitude cometida pelo próprio beneficiário da renúncia fiscal, de uma interpretação que considere a conjugação dos princípios da moralidade administrativa com o da ética tanto no campo estritamente orçamentário, como em seu caráter mais abrangente (financeiro), alcançando a própria relação tributária.

É verdade que no caso de incentivos fiscais concedidos por tempo determinado e sob condições que foram satisfeitas pelos beneficiados, há certas dificuldades de ordem jurídica para que sejam consideradas nulas, em razão da natureza de tais incentivos e dos direitos e obrigações deles decorrentes. Pode-se argumentar, por exemplo, que, mesmo existindo algum

²³⁸ Trata-se do princípio que proíbe seja a receita anual decorrente de operações de crédito superior à dotação nela fixada para as despesas de capital (artigo 167, III, da CRFB/88 c/c artigo 12, §2º da LRF) e da regra que impede a utilização da “receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos” (artigo 44 da LRF).

²³⁹ “Caso ausente tal norma – refere-se ao disposto no artigo 44 da LRF (inserção nossa) – abrir-se-ia a possibilidade de um ampla e geral dilapidação do patrimônio público, a partir da venda dos bens estatais (receitas de capital), para fazer frente a despesas correntes” (ABRAHAM, Marcus. *Opus Cit.*, p. 238)

vício formal ou material na origem do ato que decidiu conceder um tratamento tributário especial a uma determinada empresa, os fins colimados pelo incentivo fiscal teriam sido alcançados, de maneira que não haveria motivo para desfazê-lo.

Eventual vício formal não seria, assim, suficiente para anular o benefício, como também não seria causa de nulidade a existência de vício no motivo que dera origem ao tratamento tributário diferenciado, haja vista, tanto numa hipótese, como na outra, que o interesse público teria sido satisfeito pelo beneficiário do privilégio fiscal quando cumpridas por ele as condições estabelecidas para tanto.

Entretanto, é cediço que o Direito não é estático, como também não o é a interpretação que se pode prestar às normas jurídicas e seus princípios. Os tempos modernos parecem exigir que as interpretações nesse campo *privilegiem* a ética orçamentário-financeira, mormente quando grandes corporações logram receber pomposos benefícios fiscais, o que implica, de alguma forma, em sobrecarregar outros contribuintes, que, indiretamente, acabarão colaborando de forma mais penosa do que aqueles que gozaram de privilégios fiscais. Como diz o ditado: *não há almoço grátis*. Se alguém deixar de pagar tributo, outros pagarão por ele.

Ora, não é justo que contribuintes, ainda mais quando possuem elevada capacidade contributiva, obtenham privilégios tributários por meios ilícitos, em conluio com as autoridades com poder para concedê-los. Conduta desta natureza, aliás, nos parece contrariar a *ratio juris* da função social da propriedade, previsto no artigo 5º, inciso XXIII, da CRFB/88. Aproveitar-se da oportunidade de aproximação entre o poder econômico e o político para dela lograr extrair privilégios fiscais odiosos não nos parece constituir prática que se coadune com a função social da propriedade; muito pelo contrário, tal procedimento refuta essa função, haja vista os evidentes efeitos negativos dele decorrentes para toda a coletividade. Tal modo de agir, portanto, contraria tanto a função social da propriedade – ainda mais quando perpetrado por empresas com elevada capacidade contributiva –, como também viola o princípio ético que deve nortear as relações tributárias.

Também não nos parece em conformidade para com a ética *orçamentário-financeira*, nem com o princípio da razoabilidade, implícito na Constituição, que grandes corporações, por exemplo, que tem notórios meios para verificar a regularidade formal da concessão de benefícios fiscais vultosos – *diferentemente da mercearia da esquina* – simplesmente façam vistas grossas ou se eximam do dever de verificar se formalidades, expressamente previstas na lei para a validade dos benefícios fiscais por elas perseguidos, foram efetivamente cumpridos.

Trata-se, ademais, de uma responsabilidade social decorrente do próprio meio que a sua propriedade lhe confere.

Por fim, nos parece necessário repensar novas regras que prestigiem os órgãos de controle interno e externo (respectivamente, as Procuraturas Públicas e os Tribunais de Contas), dotando seus respectivos agentes de prerrogativas que priorizem a tecnicidade do controle financeiro do ente público, diminuindo, por conseguinte, eventuais influências políticas que atrapalhem tais misteres, tão caros à democracia material.

Nada impede, por exemplo, que aos Advogados Públicos se lhes atribua as prerrogativas da inamovibilidade e concomitante concurso de remoção, a par do que já gozam os Defensores Públicos, também advogados, evitando, assim, escolhas por conveniência em lotações típicas de controle interno da legalidade. Aliás, a lotação de tais agentes públicos, com base em critérios objetivos, os resguarda de eventuais decisões discricionárias de afastamento, caso contrariem, no exercício desse controle, ou de outras atividades pertinentes ao cargo, a autoridade governamental de ocasião.

Também nos parece salutar seja reformado o critério de provimento dos cargos de Conselheiros e Ministros dos Tribunais de Contas, tratando-os como integrantes numa estrutura de carreira de contas, da mesma forma, por exemplo, como o Promotor Público pode ser promovido à posição de Procurador de Justiça, e o Juiz, a de Desembargador. Parece-nos salutar diminuir o caráter político desses órgãos, posto que julgamento desta natureza, tendo por objeto as contas, deve caber, exclusivamente, ao respectivo corpo parlamentar, eleito precipuamente, para tanto.

Concluindo, os desafios são grandes e é preciso avançar, buscando aperfeiçoar a LRF, as instituições de controle da gestão financeira e, até mesmo, embora não tenha sido objeto do presente trabalho, promover uma profunda reforma do Estado que propicie uma tributação justa, isto é, que vise mais a tributação sobre a renda, desonerando prudentemente a cadeia produtiva, com efetiva reversão do dinheiro público em benefícios para a sociedade, ofertando qualidade no campo da segurança pública, da saúde e da educação, melhorando, assim, o padrão de vida dos cidadãos.

Que a ética inspire os operadores do Direito, os profissionais e estudiosos pertinentes a outros campos da ciência, aliás, que inspire o conjunto da sociedade no cultivo de uma cultura orçamentária que efetivamente possa tornar passado a célebre e antiga frase proferida pelo polêmico economista Delfim Netto: “O governo está cobrando impostos da Inglaterra e

prestando serviço de Gana. Em lugar da 'Belíndia', estão criando a um novo país: a 'Ingana'
»²⁴⁰.

²⁴⁰ Revista Veja, 04 de janeiro de 1995

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Apresentação*. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel (coord). *Orçamento Público no Direito Comparado*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro. De acordo com a Emenda Constitucional nº86/2015 (Orçamento Impositivo)*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. De acordo com a jurisprudência do STF, STJ e TCU*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

AFONSO DA SILVA, José. *Orçamento-Programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. *Direito Constitucional Positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ARQUIVO NACIONAL. *Memória da Administração Pública Brasileira*. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=3259>>. Acesso em: 13 jan. 2017.

AZEVEDO, Sérgio de. *Desigualdades Sociais e Reforma do Estado: os Desafios da Gestão Metropolitana no Federalismo Brasileiro*. In: Organizadora: FLEURY, Sonia. *Democracia, Descentralização e Desenvolvimento: Brasil & Espanha*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *O Orçamento*. Rio de Janeiro: Pimenta & C., 1926.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito Financeiro e Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BOLSMANN, Chris. *A Copa do Mundo de 2010 na África do Sul: um espetáculo continental?*; In: Alves Junior, Orlando; Gaffney, Christopher; Ribeiro Queiros, Luiz. *Brasil: os impactos da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016*. Rio de Janeiro: E-papers Serviços Editoriais, Observatório das Metrôpoles, 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Site oficial. Disponível em: <http://www.camara.leg.br/Internet/InfDoc/conteudo/Colecoes/Legislacao/Legimp-A1_21.pdf#page=3>. Acesso em 13 jan. 2017.

_____. CÂMARA NOTÍCIAS. *Especial Previdência 2 - Conheça mais sobre a história do sistema previdenciário brasileiro*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/REPORTAGEM-ESPECIAL/338105-ESPECIAL-PREVID%C3%8ANCIA-2--CONHE%C3%87A-MAIS-SOBRE-A-HIST%C3%93RIA-DO-SISTEMA-PREVIDENCI%C3%81RIO-BRASILEIRO-%2804%2718%22%29.html>>. Acesso em 01 nov. 2016.

BUARQUE, CRISTOVAM. Discurso proferido no Plenário do Senado Federal. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=9VV3ilrK1IE>>. Acesso em 01 nov. 2016.

BUGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio da economicidade e o papel do TCU. R. TCU, Brasília, v. 29., n. 78., out/dez 1998. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCUCU/article/download/1224/1278>>. Acesso em 02 nov. 2016.

BUTLER, Eamon. Escolha Pública. Um guia. 1. ed. São Paulo: Bunker Editorial, 2015.

CASTRO CARREIRA, Liberato de. *História Financeira e Orçamentária do Império no Brasil*. Tomo I. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa.

_____. *O Orçamento do Império*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1883.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *O Princípio da Moralidade Administrativa no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O Princípio da Moralidade Administrativa no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

CHAFUEN, Alejandro. *Economía y Ética. Raíces cristianas de la economía de libre mercado*. Madrid: Ediciones RIALP S.A., 1991.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Averso do Tributo*. 2. ed. São Paulo: Almeida Brasil, 2016.

DIÁRIO DO NORDESTE. *Obras paradas há nove meses geram cenários de abandono*. Disponível em: <<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/cidade/obras-paradas-ha-nove-meses-geram-cenarios-de-abandono-1.1229027>>. Acesso em 12 jun. 2016.

ENGLAND. *The Home of The Royal Family*. Disponível em: <<https://www.royal.uk/john-lackland-r-1199-1216>>. Acesso em 11 jan. 2017.

GILSON, Iberê. *O Orçamento como Condicionante da Administração Financeira*. Revista de Direito Administrativo, vol. 92. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1968. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/31388/30187>>. Acesso em 11 jan. 2017.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed., Coimbra: Almedina, 1999.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HARVEY, David. *Os Enigmas do Capital e as Crises do Capitalismo*. São Paulo: Boitempo, 2010.

_____. *Cidades Rebeldes: do Direito à Cidade à Revolução Urbana*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

HAYEK, Friedrich August von. *Os Fundamentos da Liberdade*. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Editoria Visão, 1983.

HOBBSAWM, Eric. *A Era dos Extremos: O breve Século XX (1914-1991)*. São Paulo: Schwarz; Companhia dos Livros, 1995.

HUFFPOST Brasil. *Governo do Rio Admite que Material que Falta em Hospitais e Postos Estava Reservado para as Olimpíadas de 2016*. Disponível em:

<http://www.brasilpost.com.br/2015/12/24/saude-olimpiadas-2016_n_8873790.html>.
Acesso em 20 jan. 2016.

INSTITUTO TRATA BRASIL. *Maioria das obras de esgoto do PAC está paralisada e avanços seguem tímidos. 4 anos de Acompanhamento do PAC Saneamento. Release de 2013.* Vide no seguinte endereço eletrônico (acesso em 11/01/2017): <http://www.tratabrasil.org.br/datafiles/uploads/deolhonopac/release-de-olho-no-PAC-2013.pdf>

JORNAL GAZETA MERCANTIL. Edição de 03 de fevereiro de 1995, p. 6.

JORNAL O GLOBO. *Antes de Dilma, só Getúlio Vargas teve as contas do governo rejeitadas pelo TCU.* Disponível em: <<http://acervo.oglobo.globo.com/fatos-historicos/antes-de-dilma-so-getulio-vargas-teve-as-contas-do-governo-rejeitadas-pelo-tcu-16687345>>.
Acesso em 12 nov. 2016.

_____. Edição de 14 de fevereiro de 1995, p.27.

_____. *Estado economiza material em UPA por causa de Olimpíada.* Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/rio/estado-economiza-material-em-upa-por-causa-de-olimpiada-18361786>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

JURUENA, Marcos. *Planejamento e Responsabilidade Fiscal.* In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Direito Financeiro. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro.* vol. VIII., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

LEONARDO, Marcelo. *Crimes de Responsabilidade Fiscal.* Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

LOBO TORRES, Ricardo. *O Orçamento na Constituição.* Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *O Princípio da Transparência no Direito Financeiro.* In: LOBO TORRES, Ricardo (Coord.). *Direito Financeiro.* Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. vol. VIII. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

_____. *O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade.* Brasília: Revista de Informação Legislativa, a.31. nº 121 jan/mar 1994, p. 267.
BRASIL. Senado Federal. Site do Senado Federal. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176237/000488273.pdf?sequence=1>>.
Acesso em 02 nov. 2016

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. O Orçamento na Constituição.* Volume V., 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

LOYOLA, Gustavo. *As relações entre a política fiscal e a política monetária no Brasil – diagnósticos e propostas.* In: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto (Organização). *Finanças Públicas. Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade.* 1. ed., Rio de Janeiro e São Paulo: Record, 2016.

LUCCOCK, John. *Notes on Rio de Janeiro and Southern Parts of Brazil. A residence during ten years in that country, from 1808 to 1818.* Londres: Editado por Samuel Leigh, 1820.

MAKSUD, Henry. *Uma Introdução às obras de F. A. Hayek*. In: HAYEK, Friedrich August von. *Fundamentos da Liberdade*. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Editoria Visão, 1983.

MARQUES DA SILVA, Moacir. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Enfoque jurídico e contábil para os Municípios. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Ives Gandra. *Ética no Direito e na Economia*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *A Ética no Direito e na Economia*. São Paulo: Editora Pioneira, 1999

_____. *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. 2. Ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

MISES, Ludwig von. *As Seis Lições*. 6. ed., Rio de Janeiro: Editora Instituto Liberal, 1998.

MORA, José Ferrater. *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1975, Tomo II, p. 232-235. Apud. CHAFUEN, Alejandro. *Economía y Ética. Raíces cristianas de la economía de libre mercado*. Madrid: Ediciones RIALP S.A., 1991.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; MORAES, Silvio Freire (Colaborador). *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Finanças Públicas Democráticas*. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2001.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

_____. *Orçamentos e Finanças Públicas Democráticas. Um breve ensaio sobre a legitimidade fiscal*. In: TORRES, Ricardo Lobo. Coord. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Rev. Direito Financeiro. vol. VIII, 2001.

_____. *Independência Técnico-Funcional da Advocacia de Estado*. In: *Advocacia Pública*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, 2006.

MULLER, Martin. *Mais Alto, Maior, Mais Caro: Sochi e as Olimpíadas de Inverno de 2014*; in: Alves Junior, Orlando; Gaffney, Christopher; Ribeiro Queiros, Luiz. *Brasil: os impactos da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016*. Rio de Janeiro. Editora: E-papers Serviços Editoriais, Observatório das Metrôpoles, 2015.

NARDES, Ministro do TCU João Augusto Ribeiro. Voto no Processo TC 005.335/2015-9. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/10/idSisdoc_9778566v4-60-VOTO-MIN-AN-2015-10-7.pdf>. Acesso em 12 nov. 2016.

NUNES, Pedro. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1990.

NITTI, Francesco Saverio. *Principi di Scienza Delle Finanze*. 5ª Edição Revisada. Napoli: Luigi Pierro Editora, 1922.

NOBREGA, Mailson. *Construção e desmonte das instituições fiscais*. In SALTO, Felipe; ALMEIDA, Monsueto (orgs.). *Finanças públicas. Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade*. 1ª ed., Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Record, 2016. Disponível em: <http://www.record.com.br/images/livros/capitulo_UY32y2.PDF>. Acesso em 17 jan. 2017.

OLIVEIRA LIMA, Manuel. Dom João VI no Brazil. Vol. I. Rio de Janeiro: Typ. Jornal do Comércio, de Rodrigues & C, 1908.

O ANTAGONISTA. Saúde do Rio Bloqueada pelas Olimpíadas. Disponível em: <<http://www.oantagonista.com/posts/saude-do-rio-bloqueada-pelas-olimpiadas>>. Acesso em 20 jan. 2016.

PAES, EDUARDO. Entrevista. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=Hh-7UC7GmLw>>. Acesso em 05 jun. 2016.

PINHEIRO FILHO, Francisco Renato Codevila. *Teoria da Agência (problema agente-principal)*. In: PEREIRA RIBEIRO, Marcia Carla; KLEIN, Vinicius (Coord.). *O que é análise econômica do Direito? Uma introdução*. 2ª. Edição. Belo Horizonte: Editora Forum, 2016.

PINHO, DELMO. *Rio de Janeiro – Estratégia para a Construção de uma Plataforma Logística de Classe Mundial*. In: Coordenadores: AIETA Vânia Siciliano (Coord.); GONÇALVES JUNIOR, Jerson Carneiro; SETTE FORTES, Márcio; SÁ RIBEIRO, Marco Aurélio. *Infraestrutura e o Futuro do Brasil no Séc. XXI: Desafios e oportunidades para os empresários desenvolverem as estruturas econômicas junto com as Administrações Públicas e a inegável melhoria nas condições de vida do povo brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Comentários à C.F. 67*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. *O Orçamento Perdulário e Inconstitucional*. Rio de Janeiro: Carta Mensal, agosto de 1992, volume XXXVIII, nº 449.

RAMALHO, Newton Corrêa. Instituições Orçamentárias Fundamentais. Série Cadernos de Administração Pública, nº 32. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas (EBAP), 1955, p. 24-25. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11948/32_000043743.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 12 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna e Externa em julho de 2014 (fls. 30) – anexo à Lei nº6955/2015. Site oficial da SEPLAG/RJ. Disponível em: <<http://www.rj.gov.br/web/seplag/exibeconteudo?article-id=186183>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). Quadro Demonstrativo das Condições Contratuais da Dívida Fundada Interna e Externa da Administração Direta. Site oficial da SEPLAG/RJ. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/2803864/DLFE-85908.pdf/Livro_LOA_2016_Volume_I.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). ALERJ, Sítio Oficial da. Discussão no plenário da ALERJ, em razão do PL nº2771/2014, (acesso em 11/01/2017): <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/taqalerj.nsf/8b99ca38e07826db032565300046fdf1/591ceb348c91eaae83257c7f0056519e?OpenDocument>>.

RIO DE JANEIRO (Estado). ALERJ, Sítio Oficial da. Sessão da ALERJ, em razão da Mensagem 03/2014, para discutir acerca do PL nº 2771/2014. <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/taqalerj.nsf/8b99ca38e07826db032565300046fdf1/591ceb348c91eaae83257c7f0056519e?OpenDocument>>.

RIO DE JANEIRO (Estado). ALERJ, Plenário. DOERJ. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/117167186/doerj-poder-legislativo-02-06-2016-pg-5>>. Acesso em: 11 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2007. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/186190/DLFE-28717.pdf/2007_LOA.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2010. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/186190/DLFE-28724.pdf/Livro_LOA_SANCAO_2010.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2011. Disponível na internet no seguinte endereço eletrônico: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3A2412011>>. Acesso em: 09 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2012. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/178331/DLFE-45585.pdf/LOA_2012.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2013. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3A3620082>>. Acesso em: 09 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2014. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/tesouro/Transpar%C3%Aancia/LOA_2014__Vol_1.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2015. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/tesouro/Transpar%C3%Aancia/LOA%202015%20-%20Vol%201.pdf?lve>>. Acesso em: 09 jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro/2016. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/2803864/DLFE-85908.pdf/Livro_LOA_2016_Volume_I.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2017.

ROURE, Agenor. *O Orçamento. Rio de Janeiro*. Ed. Pimenta de Melo & C, 1926.

SILVA, Rodrigo da Guia. *O Orçamento Público nos Estados Unidos*. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel (coord). *Orçamento Público no Direito Comparado*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2015, p.405.

SOUZA FRANCO, Antônio. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2ª. Edição. Coimbra: Editora Almedina, 1988.

TÁCITO, Caio. *Moralidade Administrativa*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *A Ética no Direito e na Economia*. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

UNIDOS PELOS DIREITOS HUMANOS. Magna Carta. Disponível em: <<http://br.humanrights.com/what-are-human-rights/brief-history/magna-carta.html>>. Acesso em 11 jan. 2017.

.