



SENADO FEDERAL
Instituto Legislativo Brasileiro – ILB

ANTONIO DE SOUZA DANTAS

**A Arrecadação no Orçamento Público Brasileiro:
A Necessidade de sua Conceituação e Positivção Jurídica**

Brasília
Agosto/2017

ANTONIO DE SOUZA DANTAS

**A Arrecadação no Orçamento Público Brasileiro:
A Necessidade de sua Conceituação e Positivção Jurídica**

**Trabalho Final
apresentado para
aprovação no curso de
pós-graduação lato sensu
em 2017 realizado pelo
Instituto Legislativo
Brasileiro como requisito
para obtenção do título de
especialista em orçamento
público**

Área de concentração: Finanças Públicas/Orçamento Público

Orientador: Antonio Carlos Costa d'Ávila Carvalho Jr.

Brasília

2017

RESUMO

Propor uma definição para o termo “arrecadação” no contexto do orçamento público brasileiro é o objetivo deste trabalho. Essa definição não existe no ordenamento jurídico pátrio. Ver-se-á, ao longo do desenvolvimento aqui apresentado, que a ausência de tal definição abre brechas para que, por intermédio de variadas interpretações, dispêndios públicos fiquem à margem do controle orçamentário legislativo. Também propõe que essa definição seja incorporada à legislação orçamentária brasileira.

Palavras-chave: orçamento público, receitas, arrecadação

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
1.1. Justificativa	7
2. ORÇAMENTO PÚBLICO.....	9
2.1. Histórico	10
2.2. Receita e a Despesa – Conceitos.....	11
2.3. A proposta orçamentária	13
2.4. O processo orçamentário	14
3. A OBTENÇÃO DE RECURSOS PELO ESTADO – ORIGENS E HISTÓRICO.....	16
3.2. A obtenção de receitas na Idade Média.....	22
3.3. A obtenção de receitas na Idade Moderna.....	24
3.4. A obtenção de receitas na Idade Contemporânea.....	25
3.5. A obtenção de receitas no Brasil.....	27
4. O CONCEITO DE ARRECADAÇÃO NA LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA INTERNACIONAL	28
4.1. França.....	28
4.2. Alemanha	29
4.3. Japão	30
4.4. Reino Unido	31
4.5. Estados Unidos	32
5. A LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA E A RECEITA PÚBLICA	33
5.1. Os princípios orçamentários	33
5.2. Os conceitos básicos relacionados às receitas	36
5.3. As operações de arrecadação no orçamento público.....	44
6. EXEMPLOS	47
7. CONCEITUAÇÃO E POSITIVAÇÃO JURÍDICA.....	52

8. CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	56

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo propor uma definição para o termo “arrecadação” no contexto do orçamento público brasileiro. Também propõe que essa definição seja incorporada à legislação orçamentária, uma vez que, conforme ver-se-á ao longo do seu desenvolvimento, a ausência de tal definição abre brechas para que, por intermédio de interpretações as mais variadas, dispêndios públicos fiquem à margem do controle orçamentário.

Para que essa definição possa ser adequadamente proposta, é necessária a compreensão da “arrecadação” orçamentária e de sua importância para o país, com uma descrição estrutural e histórica do contexto no qual ela se insere. Mas essa compreensão prescinde dos próprios conceitos de Estado e de Orçamento Público, ainda que sejam apresentados de forma sucinta. De forma resumida, o trabalho apresenta o histórico da arrecadação, onde se destacam as graves consequências ocorridas em vários países quando os responsáveis pelo Estado a negligenciaram, os aspectos da legislação atual, no exterior e no Brasil, e apresenta a proposta de alteração da legislação orçamentária brasileira. Essa alteração poderia corrigir omissões que permitem que receitas arrecadadas fiquem à margem do controle orçamentário exercido pela sociedade através do poder Legislativo. De forma analítica, o trabalho está disposto conforme abaixo.

No segundo capítulo é apresentado o contexto no qual a “arrecadação” se insere, com as conceituações necessárias de Orçamento Público e de Estado. Algum detalhamento é feito na descrição do processo orçamentário que culmina com a Lei do Orçamento Anual. A importância desse processo é crucial porque é principalmente por meio dele que se realiza o controle da arrecadação e, conseqüentemente, do gasto público.

No terceiro capítulo apresenta-se o histórico da arrecadação. Exemplos mostram que o descontrole na arrecadação acabou por determinar o fim de civilizações inteiras.

No quarto e quinto capítulos discorre-se sobre o que há de relevante na legislação vigente sobre “arrecadação”, no exterior e no Brasil. No Brasil verifica-se que, embora não haja definição legal explícita do termo “arrecadação”, existe, nas normas, certa diferenciação em relação ao termo “recolhimento”.

O sexto capítulo mostra, por intermédio de exemplos, que, na União, dá-se ao conceito de “arrecadação” uma interpretação muito restritiva, ou seja, considera-se que tenha havido arrecadação apenas no caso de operações que tenham apresentado, necessariamente, a transferência efetiva de recursos financeiros aos cofres do Tesouro Nacional. Busca-se também evidenciar que, em razão dessa interpretação restritiva, despesas públicas de natureza orçamentária, de grande vulto, foram executadas à margem do controle exercido pelo processo legislativo orçamentário, ou seja, sem a devida e necessária autorização prévia do Congresso nacional.

O sétimo capítulo apresenta a proposta de alteração da legislação orçamentária, bem como as respectivas justificativas. Oitavo capítulo traz as conclusões.

1.1. Justificativa

O Princípio da Universalidade do orçamento público determina que todas as receitas e todas as despesas devem fazer parte da Lei Orçamentária Anual. Este princípio é acolhido na legislação brasileira nos artigos 2º, 3º e 4º da Lei 4.320/1964:

“Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

(...)

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

(...)

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá tôdas as despesas próprias dos órgãos do Govêrno e da administração centralizada, ou que, por intermédio dêles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2.”.

Sem qualquer exceção, a lei determina que todas as receitas e despesas de natureza orçamentária façam parte do orçamento público anual. Embora a arrecadação de receitas orçamentárias não necessite de uma previsão na lei de orçamento, conforme será visto adiante, sua discriminação e demonstração no orçamento permite maior controle.

As razões para que receitas não sejam estimadas e demonstradas no orçamento podem estar relacionadas a um simples erro de previsão ou até à interpretação equivocada do conceito de “arrecadação”. Os efeitos daí decorrentes também podem variar em termos de relevância, podendo representar a mera redução no total de despesas que poderiam ser autorizadas no orçamento ou até mesmo a utilização indevida do conceito de “arrecadação” para, de maneira proposital, excluir a despesa orçamentária respectiva do processo legislativo orçamentário. Nesse caso, essa interpretação incorreta tem por objetivo “adequar” a lei a necessidades específicas em certos momentos, sem haver a preocupação com as consequências imediatas e futuras ao erário público, e, em última análise à situação financeira do Estado.

Considerando-se que nos Estados modernos os gastos governamentais praticamente determinam os rumos das sociedades, para o bem e para o mal torna-se crítico o controle de cada receita e de cada gasto. Colocando-se ainda de outra forma, é crucial que o gestor público não realize dispêndios sem que obtenha, previamente, autorização do poder Legislativo. Ou seja, não se pode interpretar o conceito de “Arrecadação” de modo a se reduzir o papel que o orçamento exerce.

Esta é a razão maior deste trabalho. Verificou-se a existência de operações orçamentárias onde não há fluxo financeiro, e, por não havê-lo, “presumiu-se” a não

existência da “arrecadação” e, por conseguinte, da necessidade do controle orçamentário. Verificando-se a legislação, percebe-se a ocorrência de certas omissões que facilitariam essa interpretação contextualizada. Analisa-se então como o conceito “arrecadação” tem sido algumas vezes utilizado e propõe-se um ajuste conceitual e jurídico de forma a ser permitido o controle eficaz de todas as receitas e despesas de natureza orçamentária.

Finalmente, a metodologia utilizada empregou análise histórica e estudo da legislação orçamentária, através de pesquisa bibliográfica e documental, tanto em material impresso como material disponível na internet.

2. ORÇAMENTO PÚBLICO

Para melhor compreensão do conceito de “arrecadação” é necessária uma breve descrição do contexto no qual ele se insere, ou seja, o contexto de Estado e de Orçamento Público.

Em qualquer sociedade os mercados são ineficientes, quer dizer, possuem falhas que impedem a alocação adequada de bens e serviços a todos os indivíduos. Como alguns bens e serviços são imprescindíveis (justiça, defesa, segurança pública, etc.), torna-se obrigatória a atuação do Estado cobrindo essas falhas (BUCHANANN, 1960).

As decisões do Estado sobre a abrangência de suas atuações e a efetivação dessas decisões formam um processo complexo. No centro desse processo está o orçamento público, que é o instrumento que concretiza a atuação governamental. De forma resumida, pode-se dizer que Orçamento Público é a materialização do planejamento dos programas a serem realizados. Essa materialização precisa ter, no mínimo, a descrição das ações a serem realizadas, os seus custos e a descrição das fontes de recursos para essas ações. Segundo Giacomoni, o Orçamento Público pode ser definido como sendo

“...um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa.”
(GIACOMONI, 2010, p. 58).

O orçamento é, portanto, um plano que define as ações que o governo executará em determinado período a determinado custo. Percebe-se aqui a importância crucial desse instrumento, porque ele traduz para a sociedade, em síntese, o que o governo vai fazer e o quanto ele vai retirar, ou seja, o quanto vai arrecadar dessa mesma sociedade para executar essas ações.

2.1. Histórico

Historicamente, o próprio poder legislativo, representado pelo parlamento, surgiu em função do orçamento público. O primeiro parlamento moderno, o inglês, cujas origens remontam ao século XIII, surgiu com o objetivo de impedir que o rei tributasse excessivamente seus súditos (WILGES, 2006, p.21). O artigo 12 da Magna Carta inglesa de 1217 dizia que a arrecadação na forma de tributos seria instituída no reino pelo conselho comum de nobres (espécie de protoparlamento). Esse dispositivo é considerado o embrião do orçamento público. Em 1822, o chanceler do erário passou a apresentar ao parlamento a exposição que fixava a receita e a despesa de cada exercício. Essa data é considerada o início do orçamento plenamente desenvolvido na Grã-Bretanha (GIACOMONI, 2010, p.31). Assim estabeleceu-se a apresentação do orçamento como prerrogativa do executivo, responsável pelas finanças do Estado. Ao parlamento competia aprovar, reduzir ou rejeitar a proposta. Aqui também fica ressaltada a natureza jurídica desse instrumento, além da técnica, por ter força de lei.

No Brasil, o primeiro orçamento público foi aprovado pelo decreto legislativo de 15/12/1830 que fixava despesa e receita para o exercício seguinte (GIACOMONI, 2010, p. 40). Na época, a Constituição Imperial definiu que a apreciação da proposta orçamentária cabia à Assembleia Geral (Câmara e Senado).

A Constituição de 1988 introduziu elementos importantes no tema do orçamento público brasileiro: todo um título foi dedicado ao tema, com seções sobre os tributos e impostos, repartição das receitas tributárias, sobre as finanças públicas e sobre os orçamentos (CONSTITUIÇÃO, 1988).

Além das previsões constitucionais, o orçamento público brasileiro também foi disciplinado, ao longo do tempo, por diversas normas que auxiliavam, de formas diversas, a elaboração e a aprovação das propostas orçamentárias. Os principais objetivos dessas normas eram a padronização das diversas classificações dos elementos das propostas, e também dos procedimentos de sua elaboração e aprovação. As mais importantes foram a Lei 4320/64, que padronizou a proposta orçamentária, e a Lei Complementar 101 de 04 de Maio de 2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.2. Receita e a Despesa – Conceitos

Em sua essência, o orçamento público apresenta a previsão das receitas e a descrição das despesas públicas para um determinado período de tempo.

Para que se possa discorrer sobre o tema “receitas e despesas”, fundamental que se tenha em mente que tais termos assumem diferentes significados de acordo com o ambiente conceitual em que são utilizados. D’ÁVILA JR. (D’ÁVILA, 2005, p. 112) apresenta três ambientes nos quais tais conceitos podem ser analisados, são eles: ambiente da contabilidade empresarial, ambiente do resultado fiscal e ambiente do orçamento público.

De acordo com referido autor, no ambiente de contabilidade patrimonial o conceito de receita e despesa relaciona-se ao aumento ou diminuição do patrimônio líquido, respectivamente, sendo esse o conceito mais restrito. No ambiente orçamentário esses conceitos são mais amplos: considera-se receita toda fonte de recursos obtida com o fim de autorizar despesa orçamentária; despesa é qualquer aplicação de recursos que precisa ser autorizada em lei orçamentária ou de créditos adicionais. E no ambiente de resultado fiscal, sendo o interesse maior o controle do

endividamento público, considera-se receita qualquer operação que resulte em redução desse endividamento e considera-se despesa toda operação que resulte aumento do mesmo (D'ÁVILA, 2015, p. 36-37).

Vale dizer, os conceitos de receita e despesa tratados neste texto, bem como a análise do conceito de “arrecadação”, estão relacionados ao ambiente do orçamento público.

Receita pública (de natureza orçamentária) é tudo que o Estado arrecada oriundo de impostos, taxas, contribuições e de outras fontes, com o objetivo de custear suas despesas. Embora essa definição não esteja presente nas normas jurídicas brasileiras, ela pode ser inferida da Lei 4.320/1964, a partir da classificação das receitas contida no CAPÍTULO II. Em sentido amplo, pode-se definir então receita pública como sendo a obtenção de fontes de recursos para a cobertura ou financiamento de suas despesas de natureza orçamentária.

Em sua abrangência, a receita pública difere da receita tributária, uma vez que não se limita à arrecadação de tributos. Além disso, a receita tributária é um dos tipos de receita pública. Ou seja, receita pública é gênero e a receita tributária é espécie. Também compreendem as receitas públicas, entre outras, as receitas das empresas estatais (dependentes), a remuneração dos investimentos do Estado e os juros de dívidas fiscais. Como cediço, a Lei 4.320/1964 classifica a receita pública em diversos grupos, sendo os mais importantes as Receitas Correntes e as Receitas de Capital.

A partir dessa lei, pode-se inferir também que despesa pública (de natureza orçamentária) é qualquer gasto efetuado pelo Estado para custear suas ações. E sua característica primordial é que ela precisa estar autorizada em lei aprovada pelo poder Legislativo.

As despesas públicas são classificadas pela Lei 4.320/1964 em Despesas Correntes e Despesas de Capital. As Despesas Correntes compreendem, entre outras, as despesas de custeio (gastos com pessoal, material de consumo, serviços

de terceiros, obras, etc.) e as transferências correntes (subvenções sociais, subvenções econômicas, etc.). Já as Despesas de Capital compreendem principalmente as Despesas de Investimentos (infraestrutura, etc.), as Inversões Financeiras (aquisição de imóveis, constituição ou aumento de capital de entidades, etc.) e as Transferências de Capital (transferências financeiras, amortização da dívida, etc.).

2.3. A proposta orçamentária

Na maioria dos países democráticos o orçamento anual é uma proposta de lei, ou proposta orçamentária, elaborada pelo Executivo e apreciada e votada pelo Legislativo. Como lei, ela obedece a um rito próprio de elaboração e de votação que é determinado, em geral, por outras normas. Todo esse processo tem por objetivo primordial o controle: não é possível que o Estado realize qualquer gasto sem que o mesmo esteja autorizado na lei do orçamento. É o que determina o art. 167, inciso I da CF 1988:

“Art. 167. São vedados:

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

Em geral, a proposta de lei orçamentária anual contém o texto base da lei, a descrição de todas as receitas previstas e a descrição das despesas. Nos Estados Unidos, por exemplo, é essa a forma usual, com o texto base contendo a mensagem presidencial ao Congresso, as recomendações e as diretrizes. Esse orçamento chama a atenção pelos seus números: em 2017 são 4,1 trilhões de dólares de despesas para uma receita total de 3,6 trilhões. A dívida pública acumulada estava em 14,7 trilhões de dólares (BUDGETUSA, 2017, p. 123).

No Brasil, a proposta orçamentária anual também contém a descrição das receitas previstas e a fixação das despesas. A forma de apresentação dessas despesas e receitas é essencialmente contábil e o elemento básico dessa apresentação é a conta. A conta permite a classificação dos dados do orçamento

segundo alguns critérios (GIACOMONI, 2010, p. 88). Entre esses critérios temos: objeto, órgão ou entidade, programa, função, etc. Cada critério atende a uma determinada utilidade. O critério referente a órgão ou entidade, por exemplo, permite a obtenção de toda a despesa de um determinado setor da administração pública. Os critérios determinam as classificações da receita e da despesa.

Para 2017, a proposta orçamentária aprovada fixou as despesas em R\$ 3,5 trilhões, ou seja, cerca de US\$ 900 bilhões. A título de exemplo, na França, cujo PIB em 2016 foi de 4,6 trilhões de dólares, as despesas públicas foram menores que a metade das do Brasil (BUDGETFR, 2017), que teve um PIB de US\$ 2,5 trilhões em 2016.

2.4. O processo orçamentário

O processo orçamentário possui três grandes fases: a elaboração da proposta orçamentária feita pelo Executivo, a apreciação e a votação da proposta, atribuição do Legislativo e, finalmente, a execução da lei orçamentária. Alguns países ainda têm as fases de acompanhamento da execução e verificação do cumprimento de metas.

A elaboração da proposta orçamentária em geral é feita por órgãos ligados ao chefe do Executivo. Ela se inicia com o levantamento das requisições de dotação de todos os órgãos da administração pública. A partir desse levantamento, as requisições de dotação são confrontadas com as políticas do governo e os ajustes são feitos. Em paralelo, as estimativas de receita são feitas utilizando-se, em geral, indicadores macroeconômicos e modelos estatísticos. Determinado o montante da receita, ele é confrontado com o total das despesas e, caso seja inferior (o que é praticamente regra) são definidas as necessidades de financiamento do setor público. A proposta orçamentária é então finalizada com a mensagem do chefe do Executivo, o descritivo das receitas, as dotações da despesa e as necessidades de financiamento. Em seguida é enviada ao Legislativo.

Ao Legislativo cabe a apreciação e a proposição de emendas à proposta. Em seguida a proposta é votada e a lei promulgada. Deve-se enfatizar que nenhuma despesa pode ser realizada sem que tenha sido autorizada por essa lei, que também é denominada Lei Orçamentária Anual.

Na maioria dos países todo o processo orçamentário é regido por normas. No Brasil as principais normas são:

- Constituição de 1988, com destaque para os artigos: 24, II; 37; 39, §7º; 48, II; 51, IV; 52, XIII; 57, §2º; 61, §1º, II, b; 70; 71; 74; 84, XXIII e XXIV; 85, VI; 165; 166; 167; 168; 169; ADCT, 16; 35;
- Lei Complementar 101/2000 (LRF)
- Lei nº 10.180/2001 (trata da organização do Sistema de Planejamento e Orçamento – SPO). Destaque para os artigos: 1º ao 8º; 19; 21; 24; 27; 36.

2.5. Etapas da Receita e da Despesa

Após a promulgação da Lei Orçamentária ocorrem as etapas de realização da Receita e da Despesa. A realização da Receita consiste nas seguintes etapas:

- Previsão. Consiste na estimativa e no planejamento da arrecadação que constarão da proposta orçamentária.
- Lançamento. Individualização (relacionada aos contribuintes) e registro de cada valor a ser arrecadado, discriminando-se a espécie, o valor e o vencimento. Nem todas as receitas passam por essa etapa.
- Arrecadação. Recebimento, pelos agentes do Estado, dos bens ou recursos do contribuinte.
- Recolhimento. Depósito, no Tesouro Nacional, dos valores arrecadados.

A Despesa, por sua vez, consiste nas seguintes etapas:

- Programação. Determinação do cronograma mensal de dotações que cada órgão da administração pública terá, de acordo com as flutuações da arrecadação.
- Empenho. Ato, da autoridade competente, que cria qualquer obrigação de pagamento pelo Estado. Consiste na emissão de uma Nota de Empenho.
- Liquidação. Verificação e validação (liquidação) do direito do credor.
- Pagamento. Emissão de Ordem de Pagamento, após a liquidação, e pagamento propriamente dito (ao credor).

3. A OBTENÇÃO DE RECURSOS PELO ESTADO – ORIGENS E HISTÓRICO

O presente capítulo tem por objetivo mostrar como evoluiu, ao longo da história, a forma como o Estado obtém os recursos necessários à consecução dos seus propósitos. Utiliza, para tanto, seu poder de império (coerção) ou atua como se particular fosse (acordo de vontades). A doutrina denomina como “derivadas” as receitas obtidas de maneira coercitiva, ou seja, aquelas em que o Estado, de maneira unilateral, em supremacia em relação ao indivíduo (pessoa física ou jurídica) e sem a manifestação de vontade deste, obtém os recursos para a consecução de seus fins (BALEIRO, 2015, p. 126). Exemplos: receitas tributárias, receitas de contribuições, empréstimos compulsórios.

As receitas “originárias” são aquelas obtidas em transações nas quais o Estado e sociedade atuam como se particulares fossem. Não há relação hierárquica entre as partes, mas, sim, uma relação consensual. Aqui, vigem as regras do direito privado. A obtenção de recursos depende de ato bilateral, ou seja, da manifestação de vontade da sociedade/indivíduo. Exemplos: receitas patrimoniais, receitas de serviços, receitas de alienação de bens, receitas de operações de crédito, amortização de empréstimos etc.

Outro ponto que merece ser observado em relação à obtenção de receitas pelo Estado diz respeito ao seguinte aspecto: ao obtê-las, o Estado pode, ou não, realizar um dispêndio simultâneo. São chamadas de operações “diretas” as

obtenções de recursos por parte do Estado junto a um indivíduo A e a simultânea aplicação dos respectivos recursos na realização de dispêndios junto ao próprio indivíduo A. Exemplo: pagamento de um tributo com a entrega de um bem, aquisição de um veículo automotor mediante a contratação de financiamento junto à própria fabricante do veículo etc.

De outro lado, são chamadas de operações “indiretas” as obtenções de recursos junto ao indivíduo A para posterior utilização, pelo Estado, em dispêndios junto a outros indivíduos ou junto ao próprio indivíduo A. Ou seja, a operação “indireta” é aquela na qual a sociedade, em determinado momento, transfere recursos financeiros ao Estado para que este: (i) guarde os recursos e (ii) em momento posterior, efetue a aplicação dos respectivos recursos na consecução de despesas públicas.

A existência das chamadas operações “indiretas”, frise-se, foi possível graças à criação da moeda, principalmente em razão das funções de “meio ou instrumento de troca” e de “reserva de valor” exercidas pela moeda.

Antigamente, a troca direta (escambo) de mercadorias/serviços/bens era utilizada como meio de circulação da produção. Ocorre que, para que ocorra o escambo (troca direta), é necessário que os indivíduos envolvidos na operação possuam interesses de consumo recíprocos, ou seja, aquilo que o indivíduo A oferta coincide com aquilo que o indivíduo B quer consumir, e aquilo que o indivíduo B oferta deve ser aquilo que o indivíduo A deseja consumir.

Com a intensificação das relações comerciais e da divisão do trabalho, esse processo de troca deixou de ser eficiente, pois, na maior parte dos casos, tornou-se impossível compatibilizar as necessidades de consumo das pessoas (BCB, Fique por Dentro, 2008, 4ª Edição p. 5).

Algumas mercadorias, então, passaram a ser utilizadas para intermediar essas trocas, tais como: trigo, sal e o gado. Tais mercadorias, entretanto,

apresentam características (falta de homogeneidade, falta de conservação de suas propriedades ao longo do tempo, impossibilidade de divisão, dificuldade de manuseio e de transporte etc) que impediram que as mesmas continuassem a ser utilizadas, costumeiramente, como meio de troca nas operações realizadas pela sociedade/Estado etc.

Surgiu, então, a necessidade de se utilizar outra mercadoria (metais) que pudesse servir de meio de troca e não apresentasse os citados problemas, dando origem à moeda como a conhecemos nos dias atuais.

A moeda exerce diversas funções, dentre as quais podem ser destacadas as seguintes: (i) meio ou instrumento de troca e (ii) reserva de valor. A moeda é meio ou instrumento de troca porque, na qualidade de representar um direito sobre uma riqueza, permite ao seu portador adquirir certa quantidade de outras riquezas, à sua escolha, até onde alcance o valor facial indicado. E a moeda também é reserva de valor porque o montante por ela indicado conserva-se no tempo, o que permite ao seu detentor postergar a realização de dispêndios. (TRIGUEIROS, F. S., Dinheiro no Brasil, 2.^a ed., Rio de Janeiro, Léo Cristiano Editorial, 1987).

Essas duas características permitiram que a moeda fosse introduzida nas transações comerciais, eliminando a necessidade das trocas diretas "in natura", dividindo essa uma só operação em duas fases distintas: (i) troca de bens e serviços produzidos pelo indivíduo por moeda (venda); e (ii) troca de moeda por bens e serviços (compra). Observe-se que o que foi eliminado foi a NECESSIDADE, e não as trocas diretas: essas continuam a ocorrer, sem nenhum embaraço, inclusive no âmbito do setor público. Continuando, quando o indivíduo A vende um produto ao indivíduo B, esse não precisa, necessariamente, adquirir, de imediato, produtos do indivíduo B, pois pode guardar as moedas obtidas na operação (venda) para efetuar, posteriormente, compra de produtos/serviços junto a uma terceira pessoa: o indivíduo C.

3.1 A obtenção de receitas nas civilizações antigas

Sabe-se que uma das primeiras formas de tributação foi a realizada no antigo Egito, por volta de 3.000 A.C, na primeira dinastia do Antigo Império (PENNSYLVANIA, 2002). Essa tributação tinha a forma de trabalhos forçados, impostos pelo Estado aos camponeses pobres demais para pagar outras formas de tributo. Registros antigos também relatam que o faraó periodicamente conduzia um *tour* bienal pelo reino, coletando a décima parte dos recursos do povo, em especial as colheitas. Os egípcios era tributados em praticamente tudo: vendas, escravos, importações, negócios. A produção agrícola era taxada em 20% e era baseada no tamanho da propriedade, e não sobre a produção. A arrecadação era feita em moeda e também em produtos. Existia até mesmo a tributação sobre óleos comestíveis: os coletores (escribas) faziam inspeções regulares nas cozinhas para certificarem-se de que as donas de casa não estavam usando gorduras sem custo, ao invés do óleo taxado (ADAMS, 2001, p.7). Apesar da rigidez da cobrança e arrecadação de tributos, durante o ápice da civilização egípcia, em tempos de escassez era comum a remissão de tributos, pela qual os faraós perdoavam as dívidas, de forma a não sobrecarregar em demasia seus cidadãos. Esse humanitarismo das leis egípcias em geral não é encontrado nos modernos códigos tributários do século XXI. Observe-se que aqui há uma predominância da obtenção direta de recursos, com arrecadação e gasto ao mesmo tempo.

No Império Persa um sistema de tributação regulado e auto-sustentado foi introduzido por Dario I em 500 A.C. Cada uma das cerca de trinta províncias era tributada periodicamente, de acordo com sua capacidade de produção. Era responsabilidade do governador da província arrecadar a quantidade devida e enviá-la ao Tesouro, após deduzir suas despesas. O volume de arrecadação demandado de cada província dá uma idéia desse sistema. Segundo o historiador grego Heródoto, da Babilônia eram cobradas 30,3 toneladas de prata (1.000 talentos) e quatro meses de alimentos; da Índia, conhecida por suas riquezas, 142 toneladas de ouro; do Egito, 21 toneladas de prata, além de enorme quantidade de grãos (HISTORYWORLD, 2017). Observe-se que aqui há uma combinação entre obtenção

direta (grãos, provavelmente para consumo do próprio estado) e indireta (prata e ouro, provavelmente utilizados para posterior dispêndio).

Antes dos gregos todas as civilizações tiveram governos despóticos. Civilização e liberdade eram incompatíveis. Após diversos governos despóticos algumas cidades gregas, como Atenas, evoluíram para governos democráticos. De alguma forma seus habitantes concluíram que a tirania era produto do sistema de tributação e arrecadação. Para preservar a liberdade o sistema de tributação e arrecadação dos tiranos devia ser evitado a todo custo (ADAMS, 2001, p. 54). Sendo assim desenvolveram um sistema de tributação indireta. O indivíduo não era tributado diretamente: a arrecadação era feita sobre uma atividade, como uma venda, sobre uma importação ou o sobre uso de uma estrada pública ou um porto. A arrecadação era justificada porque o dinheiro era necessário à manutenção dessas estruturas. Assim a arrecadação em um porto cujas proximidades eram infestadas de piratas tinha um valor maior que um porto mais calmo, de forma a manter navios de guerra de prontidão. Atenas se tornou a capital do comércio e o Dracma a moeda mais valiosa. Em resumo, liberdade, respeito à propriedade, boas leis e um sistema de tributos justo e baixo permitiram a prosperidade. Aqui observa-se a predominância da obtenção indireta de recursos, ou seja o Estado obtinha recursos e depois efetuava o dispêndio.

Para os gregos democratas um tirano é mau *ipso facto*, e o que mais lhes ofendia era o sistema de tributos e de arrecadação dos tiranos. Para eles, tributação direta e tirania eram uma coisa só (ADAMS, 2001, p. 55). Quando existia, a taxa direta incidia principalmente sobre as colheitas, das quais eram arrecadadas dez por cento da produção, à semelhança de todas as outras civilizações antigas (exceto pelo percentual coletado). Em tempos de guerra, e apenas nessas circunstâncias, todos os atenienses eram obrigados a recolher uma taxa emergencial

Durante o Império Romano, a cobrança de tributos variava dependendo de quem eram e onde residiam os indivíduos. Em cerca de 167 A.C., o enriquecimento do Império com a conquista de inúmeras novas províncias fez com que não

houvesse mais a necessidade de tributação dos proprietários de terras na Itália. Júlio César chegou a arrecadar um por cento de taxa sobre qualquer venda e César Augusto quatro por cento nas transações com escravos e um por cento sobre o resto.

Nas províncias, entretanto, a situação era bem diferente. As pessoas estavam sujeitas a todos os tipos de exploração conhecidos pelo homem. Os coletores de tributos, conhecidos como *publicani*, eram cobradores privados, contratados pelos governos provinciais para arrecadar o que pudessem, acima e além, da taxa oficial retendo para si a diferença (PENNSYLVANIA, 2002). Também emprestavam a pessoas endividadas cobrando altos juros mensais (eram consistentemente conhecidos no Novo Testamento como “pecadores”).

Apesar desses problemas o Império perdurou com relativa estabilidade por quase 600 anos. A partir do século II os crescentes custos da administração fizeram com que houvesse revisões na estrutura de tributação do Império. Diocleciano (284-305 D.C.), por conta da altíssima inflação e da desorganização do sistema de arrecadação, impôs um congelamento universal de preços (que não surtiu efeito) e restabeleceu a cobrança de tributos dos proprietários de terras na península italiana. Aumentou a cobrança sobre mercadores e comerciantes e até senadores. Os tributos passaram a ser arrecadados em bens porque o próprio estado, representado pelos coletores, se recusava a receber moedas que nada valiam por causa da inflação (ADAMS, 2001, p.113).

Os sucessores de Constantino não conseguiram avançar na reorganização administrativa e Roma começou a declinar. De acordo com Adams, a evasão e sonegação de tributos, provocadas pelos pesados tributos e pela arrecadação ineficiente, foram os grandes responsáveis pela queda do Império Romano (ADAMS, 2001, p.119-126). Segundo ele a arrecadação não conseguiu acompanhar os gastos crescentes de uma administração gigante e ineficiente e de um exército numeroso, necessário à manutenção das imensas fronteiras. Tributos cada vez mais pesados e medidas punitivas para obrigar proprietários e comerciantes a pagá-los aumentaram

em demasia a sonegação. Pequenos camponeses e proprietários abandonavam suas terras para escapar de penas que muitas vezes eram capitais, já que os tributos eram arrecadados, não sobre a produção, mais sobre o que se imaginava ser possível produzir. No outro extremo, os detentores de grandes fortunas, ricos comerciantes, políticos e oficiais do exército, conseguiam, sempre com a ajuda da estrutura corrupta e deficiente da arrecadação, sonegar tributos e até evadir-se completamente de suas obrigações fiscais por toda a vida. O resultado de todo esse processo foi a decadência cada vez maior das instituições, com desordem e violências crescentes. Ricos proprietários e políticos, para fugir da desagregação social, passaram a estabelecer feudos em suas terras com exércitos particulares para protegê-las (prenúncio da era medieval). Com cada vez menos arrecadação para manter o exército, as invasões bárbaras aos poucos minaram a estrutura do império até que, em 476 D.C., o bárbaro Odoacro invadiu Roma e depôs o último imperador, Rômulo Augusto.

3.2. A obtenção de receitas na Idade Média

Com o colapso de Roma reinaram o caos e a desordem. Então camponeses e artesãos se submeteram aos grandes proprietários de terras e chefes militares, buscando proteção em seus feudos. Em geral a relação era regida por um contrato de três partes, sendo Deus a terceira parte. Esse arranjo fazia com que os tributos previstos nos contratos ficassem permanentemente inalterados, pois os senhores feudais temiam o castigo de Deus. Os tributos também tendiam a ser não extorsivos pelo mesmo motivo. E, além disso, o senhor feudal acreditava que a justiça na arrecadação lhe traria benção e prosperidade. Ironicamente esse sempre foi o pensamento das leis econômicas, ou seja, arrecadação adequada é fator de estabilidade e prosperidade (SMITH, 1996 p.283; ADAMS, 2001, p.134).

O dinheiro não era abundante no sistema feudal. Cada senhor sustentava-se de seu próprio domínio. Os reis faziam a arrecadação através de multas, taxas de operações de comércio, pagamentos quando um vassalo se tornava cavaleiro ou quando a filha de um vassalo se casava. Algumas vezes os pagamentos eram feitos em produtos; outras vezes em animais. As arrecadações não tinham o propósito de

financiar grandes operações militares e os reis tinham que fazer grandes esforços para conseguir recursos e lutar as guerras provocadas pelos reinos em expansão. Na Inglaterra os cavaleiros eram obrigados a pagar quarenta dias de serviço por ano ao rei, quando houvesse genuína necessidade. Posteriormente o serviço foi substituído por pagamento em dinheiro porque esse tempo muitas vezes era insuficiente para expedições militares na Escócia ou Normandia (ADAMS, 2001, p. 161).

Ainda na Inglaterra, quando o rei João sem Terra (1199-1216) durante guerras com a França tentou impor tributos sem a anuência do conselho houve uma guerra civil e o rei foi obrigado a assinar a Magna Carta em 1215 que textualmente o proibia de criar tributos, exceto com o consentimento do conselho. Ou seja, o rei se transformou num político: quando precisava de arrecadação extra ele poderia convocar o conselho e apresentar suas razões. Eventualmente o debate do conselho sobre a necessidade de taxas, e os gastos a que seriam destinadas deu início ao parlamento e, posteriormente, ao governo parlamentarista (ADAMS, 2001, p.165).

A idade média assistiu gradativamente a transição da arrecadação de tributos na forma de produtos, animais e trabalho para a moeda. Isso aconteceu e se intensificou com o fortalecimento do poder central dos monarcas (INTERNATIONALIST, 2017), ou, no caso da Inglaterra, do governo central, formado pelo rei e pelo parlamento.

Destaque-se também que, com a ascensão dos governos centrais nos países, as constantes imposições de novos tributos para cobrir despesas com guerras e do estado provocaram diversas revoltas populares, a maioria violenta. Isso porque os contribuintes, como hoje acontece, jamais eram ouvidos (INTERNATIONALIST, 2017). Mesmo na Inglaterra, o conselho que autorizava novas arrecadações representava os senhores feudais e barões. Não o povo.

Destaque-se aqui que a obtenção de recursos pelo Estado para o financiamento de suas necessidades era feita de forma direta e indireta: de forma direta, o trabalho obrigatório, em especial o serviço militar era a principal fonte. E de forma indireta, a arrecadação utilizando a moeda era a fonte principal.

3.3. A obtenção de receitas na Idade Moderna

Quando o papa Urbano II convocou os europeus para libertar a Terra Santa (Israel e Palestina) do domínio islâmico em 1095, iniciou-se uma grande mobilização de barões, senhores feudais e reis para a formação de expedições militares e campanhas. Essas expedições, denominadas cruzadas, deram início a um longo processo que culminou com o fim da Idade Média e o início da Idade Moderna (HISTORYCRUSADE, 2017).

Embora as cruzadas tenham falhado no seu objetivo final de assegurar a conquista da Terra Santa, elas obtiveram o grande sucesso de reabrir as rotas comerciais na Europa e no Mediterrâneo, paralisadas desde o fim do Império Romano. Com o restabelecimento comercial, cresceu também a arrecadação de taxas sobre o trânsito de produtos. Algumas cidades, como Gênova e Veneza, na Itália, tornaram-se entrepostos comerciais tão importantes que a arrecadação permitiu elevar sua riqueza a ponto de torná-las cidades-estado.

A França sintetiza o processo de transição que levou do feudalismo às monarquias nacionais capitalistas na Idade Moderna. Os senhores feudais mais poderosos aos poucos se tornaram reis locais e, diante de ameaças externas, como a guerra dos cem anos, transformaram-se em monarcas nacionais, ajudados pelo apoio de outros senhores e pela taxaçoão que conseguiram impor a todo o território. Esse processo foi acelerado devido a grande quantidade de recursos arrecadados com a taxaçoão sobre o trânsito de mercadorias, à grande expansão comercial e ao grande crescimento populacional do período.

Apesar de todo esse aumento da arrecadação, como nos demais reinos do período, os recursos arrecadados eram insuficientes para os gastos do Estado

francês (e, ironicamente, para os países modernos). Ao contrário da rainha Elizabeth I da Inglaterra (1533-1603), que reduziu a taxaço, adaptou as funções do Estado a essa realidade, evitou guerras a todo custo, teve um dos governos mais estáveis e prósperos da história e transformou a Inglaterra em potência mundial (ADAMS, 2001, p. 245-248), a necessidade por mais receitas dos reis franceses era insaciável. As despesas cresceram tanto que o governo ficou à beira do colapso. De forma a evitar o caos foi criado, no século XVII, um mecanismo pelo qual os valores a serem recebidos de futuras arrecadações eram vendidos com descontos (por causa da baixa credibilidade do governo) ao mercado. Esses valores eram declarados em papéis que continham a data em que o dinheiro seria devolvido ao comprador e tinham a assinatura e o selo do governo. Nascia a “venda” antecipada da arrecadação, ou a dívida pública moderna, e com ela todo um complexo sistema de financiamento do Estado (ADAMS, 2001, p. 224-226). Considere-se aqui o seguinte: se governo adquirisse ou comprasse bens do cidadão com esse papéis, haveria a obrigatoriedade de se inserir no orçamento anual essas estimativas de receitas? Teria ocorrido arrecadação? Seria necessário efetuar o recolhimento? Sob a ótica dos orçamentos modernos, especialmente o brasileiro, como veremos adiante, temos que responder afirmativamente às duas primeiras questões. Com relação à terceira não seria necessário, em princípio, se efetuar o recolhimento.

3.4. A obtenção de receitas na Idade Contemporânea

O clássico *A Arte da Guerra* estabelece que, quando o exército se engaja em guerras prolongadas, os recursos do Estado, e, conseqüentemente a arrecadação, não serão suficientes (TZU, 1990, p. 73). Entre 1756 e 1763 a França travou com a Inglaterra a Guerra dos Sete Anos e foi derrotada. Em seguida, apoiou os Estados Unidos em sua guerra de Independência, enviando recursos e tropas (1775-1783). Somente para ajudar os Estados Unidos, foram arrecadados e gastos cerca de 1.3 bilhões de *Livres* (cerca de 13 bilhões de dólares em valores atuais), elevando a dívida pública para 3,3 bilhões de *Livres*. Diferentemente dos britânicos, que tinham um sistema de arrecadação eficiente, o sistema de arrecadação francês era bastante instável, o que gerou uma grave crise fiscal e financeira em 1786, levando ao caos econômico e social e culminando com a Revolução Francesa em

1789 (ANDERSON, 2007, p. 30). Diversos grupos tiranos se sucederam no comando da nação até que o general Napoleão Bonaparte tomou o poder e encerrou os dez anos de revolução. Durante essa época, a arrecadação continuou a ocorrer de forma direta, com os bens eram arrecadados e imediatamente gastos, como foi o caso do serviço militar obrigatório, e indireta, como o recolhimento de valores monetários.

Após 1799, o débito gerado pela revolução e pelas guerras começou a ser pago por Napoleão utilizando-se de várias formas de arrecadação. Ele aumentou os tributos nacionais, criou títulos públicos de longo prazo, vendeu terras confiscadas, vendeu a Louisiana aos EUA e manteve os impostos e requisições de produtos nos países que conquistou. Seu império durou até 1814, quando foi derrotado pela eficiência da arrecadação inglesa: sua arrecadação não comportou os gastos de suas guerras (ADAMS, 2001, p. 349).

Imediatamente antes da Revolução Francesa, as colônias inglesas na América do Norte se revoltaram contra as taxas que lhe foram aplicadas pelo parlamento britânico, até então relativamente livres de impostos. A Declaração de Independência, dos agora Estados Unidos da América, foi feita em 1776 e imediatamente iniciou-se a guerra pela independência. Após a guerra e a vitória, o país precisava ser reconstruído. Porém o novo Congresso não tinha o poder de tributar porque, de início houve a crença utópica na existência de uma nação livre de arrecadações. Após mais de cinco anos, a necessidade de um governo capaz de resolver problemas levou à conclusão de que a função primária de uma legislatura é tributar para haver fundos para o executivo gastar. Assim, o primeiro poder real garantido ao novo congresso foi “criar e arrecadar taxas que sejam uniformes em todo o país” (ADAMS, 2001, p. 317).

Ao longo do século XIX as principais nações do mundo conseguiram estabelecer sistemas de tributação e arrecadação relativamente eficientes. Apesar de existirem impostos variados nos diversos países, as maiores receitas foram provenientes da indústria, do comércio e a tributação de pessoas físicas. A

arrecadação, feita por coletores desde o antigo Egito, foi gradativamente substituída pelos escritórios estatais, cuja estrutura e complexidade cresceu em demasia. No início do século XX os contribuintes passaram a se apresentar a escritórios que faziam o recolhimento, ao invés de serem visitados por coletores de impostos. Com o passar dos anos os contribuintes, pessoas e corporações, passaram a entregar via correio sua declaração de tributos e o recolhimento dos impostos passou a ser feito nos bancos credenciados pelo Estado.

Percebe-se aqui uma evolução no sistema de arrecadação. Embora não se tenha abandonado o método antigo de arrecadação direta, o sistema de arrecadação indireta prevaleceu. Mas é importante frisar que o sistema de arrecadação direta, onde a arrecadação e gasto são simultâneos, prevalece até os dias de hoje.

3.5. A obtenção de receitas no Brasil

O Brasil, ainda que em escala menor, também se utilizou, ao longo da história, do método de arrecadação direto. Como exemplo, o primeiro imposto cobrado no Brasil foi o percentual de arrecadação de 20% em 1530, que incidiu sobre a extração do pau-brasil. Um quinto do material extraído era entregue à coroa portuguesa. Os recursos arrecadados eram destinados ao financiamento da administração pública no Brasil, à construção de cidades e ao pagamento das tropas que protegiam o território. Posteriormente, com as capitânicas hereditárias, as principais arrecadações eram sobre a produção de açúcar dos engenhos e sobre o tráfico negreiro.

A partir daí o governo português (e, após a independência, o governo brasileiro) criou inúmeros tributos e diversos sistemas burocráticos e judiciais de cobrança e punições severas para os sonegadores. A inconfidência mineira foi fruto dessa cobrança e punição (GARSCHAGEN, 2015). Como a taxa era o quinto da produção de ouro, para garanti-lo o governo português fazia a “derrama”: confiscava bens dos colonos, em geral parte de arrecadações passadas e objetos de ouro, para garantir esses 20% da arrecadação. Com o esgotamento das minas de ouro, a

manutenção das taxas pelo governo português tornou insustentável a arrecadação. Uma rebelião, com o fim de tornar o Brasil independente, foi planejada. O plano, porém, foi descoberto e seu principal arquiteto, Tiradentes, foi enforcado.

Após a independência e ao longo do Império, a arrecadação foi feita de forma principalmente indireta, apesar de o método indireto ter persistido em alguns casos. Durante a república, a arrecadação permaneceu sendo predominantemente indireta, mas ainda há o recolhimento de bens previsto na legislação fiscal, como se verá adiante. Como exemplo de arrecadação indireta tem-se o recolhimento do imposto sobre a renda dos servidores federais, que passou a ser consignado nas folhas de pagamento em 1930. Esse instituto perdura até os dias atuais.

4. O CONCEITO DE ARRECADAÇÃO NA LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA INTERNACIONAL

A Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OECD sugere que as normas orçamentárias devem determinar que todas as receitas, mesmo as não provenientes de impostos ou taxas, deveriam estar previstas na lei do orçamento (OECD, 2004, p.134). Os itens a seguir mostram como alguns países, como a França, a Alemanha, o Japão e os Estados Unidos, inserem as receitas no orçamento, bem como se os mesmos trazem o conceito de “arrecadação” positivado em sua legislação orçamentária.

4.1. França

Na França, o tratamento dado às receitas é bem amplo. A lei do orçamento anual mostra, além de todos os impostos e taxas, os reembolsos, as deduções fiscais e as transferências. A *Loi organique n° 2001-692 relative aux lois de finances* (Lei Orgânica relativa às Leis de finanças) que governa o processo orçamentário estabelece no artigo 3, itens 6º e 7º:

“Les ressources budgétaires de l'Etat comprennent:

...

6° *Les produits de cession de son domaine, de ses participations financières ainsi que de ses autres actifs et droits;*
7° *Les produits exceptionnels divers*” (LEGIFRANCE, 2017).

(“6° Os produtos de **cessão** de seu domínio, suas participações financeiras, bem como os seus outros bens e direitos; 7° Outras receitas diversas”). Ou seja, a cessão de bens é considerada receita orçamentária e, como tal, deve estar prevista na lei do orçamento anual.

Quanto ao conceito de “arrecadação”, não há uma definição explícita. No entanto, o orçamento de 2017 apreciado no legislativo francês traz, nas Disposições Relativas aos Recursos, a chamada *Autorisation de perception des impôts et produits* (autorização de arrecadação de impostos e produtos) que define em linhas gerais o que será arrecadado (FRANCEBUDGET, 2017). Significa dizer, portanto, que o orçamento também deve contemplar operações que envolvam a obtenção de arrecadação de forma direta.

4.2. Alemanha

A legislação orçamentária da Alemanha possui estrutura compreensiva e detalhada para o orçamento nas três esferas de governo. As normas básicas e gerais estão previstas na constituição, a *Grundgesetz*, a qual define a estrutura geral do orçamento, a estrutura da receita e a estrutura da despesa. Também define, em níveis gerais, a responsabilidade fiscal da União (Federação Alemã) e dos estados (*Länder*) (OECD, 2004, p. 220). Na constituição, o capítulo que define as regras gerais é o X – *Das Finanzwesen* (Finanças), artigos 105 a 115 (GRUNDGESETZ, 2017). Normas específicas do orçamento estão contidas no Código de Orçamento Federal.

No que tange ao conceito de “arrecadação”, não existe definição explícita. No entanto, toda arrecadação referente à venda **ou transferência** de ativos precisa constar do orçamento, conforme as regras abaixo (na versão traduzida para o inglês do site oficial):

“Section 13 – Departmental budgets, aggregate budget, system of classification by object

...

(3) At least the following items shall be presented separately in the system of classification by object:

1. under revenues: taxes, administrative revenues, revenues from the sale of assets, incoming loan repayments, grants and subsidies, revenues from borrowing, not counting borrowing to maintain orderly cash management (liquidity loans), withdrawals from reserves and revenues from coin;”
(GERMANCODE, 2017).

Em outra seção o código determina:

“Section 85 – Summaries relating to the budget account

*Summaries on the following **shall be attached to the budget account:***

...

5. the revenues not budgeted for from the sale of assets.”

(serão anexadas ao orçamento ... as receitas não orçamentadas pela venda de ativos), ou seja, existe a obrigatoriedade da anexação ao orçamento também de receitas que não serão fonte de recursos no orçamento atual, embora subtenda-se que possam vir a ser fonte de recursos em orçamentos futuros.

4.3. Japão

O Japão possui abrangente estrutura legal para o orçamento. O conjunto básico de leis orçamentárias é composto pela Constituição de 1946, o *Public Finance Act* (Lei de finanças públicas) de 1947 e o *Diet Act* (lei do parlamento) de 1947. Os princípios gerais estão normatizados na constituição, que requer que tributos e gastos sejam definidos por lei (OECD, 2004, p. 256). Também no Japão o

princípio da universalidade é obedecido já que a lei requer que todas as receitas e despesas sejam incorporadas no orçamento anual.

Na apresentação do orçamento existe a obrigatoriedade do detalhamento de receitas, conforme descrito no artigo 23 da lei de finanças públicas (conforme versão em inglês do site oficial):

“Article 23 (Classification of budget into section, article and item)

The Revenue and expenditure budget shall be classified according to the department and division that is involved in the relevant income or expense. Within the said department and division, revenue shall briefly be categorized into sections according to the nature of revenue, and further divided into articles under such sections; whereas the expenditure shall be classified into paragraphs according to the purpose of disbursement” (JAPANFPA, 2017).

(As receitas e despesas orçamentárias serão classificadas de acordo com o departamento e divisão que está envolvido ou no recebimento ou no gasto ... receitas serão categorizadas em seções de acordo com a natureza da receita e ainda dividida em artigos). Ou seja, como a norma não prevê exceções, qualquer receita ou recebimento, independentemente da origem, precisa estar detalhada no orçamento anual (princípio da especificidade). Também não há definição legal de arrecadação.

4.4. Reino Unido

O Reino Unido não possui uma constituição escrita que defina as regras gerais do orçamento e as atribuições do executivo e do legislativo no processo orçamentário. Sendo assim o parlamento adotou algumas leis que apresentam princípios gerais para suportar a preparação e aprovação do orçamento anual (OECD, 2004, p. 406).

Em relação à receita, o orçamento geralmente apresenta a arrecadação com a transferência de ativos, embora não a defina explicitamente. O *Spring Budget 2017* (orçamento de 2017) apresenta, por exemplo, vendas e intenções de transferências de ativos estatais (BUDGETUK, 2017, p. 23).

4.5. Estados Unidos

Nos Estados Unidos, a estrutura legal que rege o processo orçamentário compreende, além da Constituição, um conjunto de leis para o orçamento federal e os orçamentos dos estados. A constituição não define explicitamente como o legislativo exercerá suas prerrogativas, nem define papel formal para o poder Executivo. São as leis promulgadas ao longo dos últimos cem anos que fazem essa definição. Além da constituição, as leis mais importantes são a *Budget and Accounting Act 1921* (Lei do Orçamento e Contabilidade de 1921) que formalizou o processo orçamentário anual e a *Congressional Budget and Impoundment Control Act 1974* (Lei de controle de custódia e orçamento do congresso de 1974) que criou os comitês de orçamento no congresso e definiu os papéis do legislativo no processo orçamentário. As leis orçamentárias estão definidas no *US Code* sob o Título 31 (*Title 31*).

A arrecadação também não é definida nas leis orçamentárias. Mas o *United States Government Accountability Office*, um dos órgãos governamentais envolvidos na elaboração do orçamento, definiu um glossário de termos utilizado no processo orçamentário e nele a arrecadação é definida como sendo

“Amounts received by the federal government during the fiscal year. Collections are classified into three major categories: (1) governmental receipts (also called budget receipts or federal receipts), (2) offsetting collections, and (3) offsetting receipts.”
(GLOSSARYUS, 2005, p. 28)

(quantidades recebidos pelo governo federal durante o ano fiscal. Arrecadações são classificadas em três categorias principais: (1) recebimentos do governo ... , (2)

cobranças compensatórias e (3) recebimentos compensatórios). Ou seja, a arrecadação não faz, em princípio, distinção entre valores financeiros e bens. Isso equivale a dizer que a arrecadação de bens, direta, e a arrecadação de valores financeiros, indireta, tem igual importância. Essa observação é fundamental, uma vez que a arrecadação, nesse caso, não necessariamente envolve o recolhimento de valores financeiros.

5. A LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA E A RECEITA PÚBLICA

O presente capítulo mostra os principais dispositivos da legislação brasileira relacionados ao conceito de receita pública. No Brasil, as principais normas que regulamentam o orçamento público são as seguintes:

- Constituição Federal de 1988: artigos 165 a 169 que tratam dos orçamentos
- Lei 4.320/1964 que rege a elaboração do orçamento anual

5.1. Os princípios orçamentários

Antes de se aprofundar a análise da receita e da *arrecadação*, é importante a apresentação de alguns princípios orçamentários. Como visto anteriormente, a origem dos parlamentos é devida ao orçamento público. É através dele que a sociedade, por meio de seus representantes no Legislativo, autoriza o que vai ser feito (portanto o que vai ser gasto), e, em função disso, o que deve ser tributado e arrecadado. Além disso, o parlamento tem o papel fundamental de controlar e fiscalizar a aplicação dos recursos arrecadados.

A importância de todo esse contexto é verificada quando se constata que em praticamente todos os países democráticos existe um processo especial para elaboração e aprovação do orçamento público. A elaboração geralmente fica a cargo do poder Executivo e a aprovação é feita pelo poder Legislativo, representado pelo parlamento. E na aprovação existe também todo um rito, denominado processo legislativo orçamentário que, embora seja diferente nos detalhes de país para país,

na essência se constitui na apreciação da proposta orçamentária, na proposição de emendas que alteram essa proposta e na votação e na promulgação da lei orçamentária anual. Esse processo difere do processo legislativo ordinário onde são apreciadas as leis comuns. As principais diferenças são relativas à análise extensiva e aos prazos. E sua importância central reside no fato de que a lei resultante determinará o que o Estado vai fazer. É essencial, portanto, que todas as informações da proposta orçamentária estejam dispostas da melhor forma possível, obedecendo aos *Princípios Gerais do Orçamento Público*. Dentre esses princípios os mais importantes são:

Princípio da Universalidade. O orçamento anual deve conter todas as despesas e todas as receitas (GIACOMONI, 2010, p. 67). A observância deste princípio é indispensável para que o legislativo exerça o controle sobre as finanças públicas, porque ele possibilita se conhecer a priori todas as despesas e receitas do Estado e autorizar a arrecadação para a realização das mesmas. Além disso, as despesas cujas fontes de recurso não forem lançadas financeiramente no orçamento não terão controle. Este princípio, se obedecido, também impede a realização de operações de receita e despesa sem autorização, além de permitir a tomada de conhecimento do montante das despesas para se autorizar os tributos estritamente necessários para cobri-las. Este princípio é acolhido na Lei 4.320/1964 nos artigos 3º e 4º:

“Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

(...)

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá tôdas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio dêles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.”

Princípio do Orçamento Bruto. Todas as despesas e receitas devem ser apresentadas no orçamento com seus valores brutos, sem qualquer dedução (GIACOMONI, 2010, p. 71). Seu objetivo é impedir a inclusão de valores líquidos no

orçamento. Ele é indispensável para o controle financeiro. Se uma receita ou despesa não apresentar seu valor bruto não haverá controle porque a decisão sobre tal receita, ou despesa, não será tomada com pleno conhecimento de causa. A Lei 4.320/1964 aplica esse princípio no artigo 6º:

“Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.”

Princípio da Discriminação. As receitas e as despesas devem ser mostradas na lei do orçamento de maneira discriminada, ou seja, detalhada, para que se possa saber a origem e a destinação dos recursos (GIACOMONI, 2010, p. 78). O objetivo é permitir ao legislativo a fiscalização e o controle. Para isso a discriminação deve adotar a linguagem contábil, de forma a permitir a auditoria e os controles interno e externo. Este princípio é aplicado na Lei 4.320/1964 no artigo 5º:

“Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas...”

Princípio da Clareza. O orçamento público deve ser apresentado em linguagem clara a todos os que deverão manipulá-lo (GIACOMONI, 2010, p. 83).

Princípio da Publicidade. Pela sua importância, o orçamento deve ter ampla publicidade. Este princípio está previsto na Constituição de 1988 no artigo 37:

“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...”

Princípio da Exatidão. O orçamento deve representar fielmente a realidade.

Observe-se ainda que nenhuma despesa pode ser iniciada sem que esteja listada na lei orçamentária anual, conforme determina o artigo 167 da Constituição de 1988:

“Art. 167. São vedados:

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

Finalmente, a aprovação da lei orçamentária anual implica na autorização de todos os dispêndios nela contidos e somente estes. Dispêndios não previstos, mas necessários, podem ser autorizados mediante abertura de créditos adicionais autorizados por lei.

5.2. Os conceitos básicos relacionados às receitas

A legislação orçamentária pátria não contempla, de maneira expressa e objetiva, o conceito de receita orçamentária, o que não impede que dela se extraia entendimento em relação ao seu significado.

Por mais contraditório que possa parecer, o entendimento do conceito de receita orçamentária passa, primeiramente, pela leitura de dispositivos constitucionais relacionados às despesas, *in verbis*:

“Art. 167. São vedados:

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

(...)

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

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;”

As vedações transcritas são claras no sentido de determinar que a realização de dispêndios de natureza orçamentária somente pode ocorrer após

autorização de gastos por parte do poder legislativo e que a mesma deve sempre estar limitada ao total das fontes de recursos que o Estado estima obter ao longo do exercício. Ou seja, toda e qualquer despesa orçamentária somente pode ser autorizada se a mesma estiver alicerçada em alguma fonte de recurso (receita) de natureza orçamentária.

Despesa orçamentária, então, seria todo dispêndio que precisa ser previamente autorizado pelo poder legislativo, mediante lei de natureza orçamentária. Receita orçamentária, por seu turno, como já enfatizado neste texto, seria toda fonte de recurso obtida com o propósito de dar suporte às autorizações de despesas orçamentárias.

Frise-se, é justamente o uso que se pretende dar a uma determinada fonte de recursos que diferencia a receita orçamentária da receita extra orçamentária (ou não orçamentária). Uma operação de crédito, por exemplo, pode ser contratada com o propósito de cobrir uma insuficiência momentânea de caixa ou para financiar a construção de uma ponte. No primeiro caso, está-se diante de uma fonte de recursos de natureza não orçamentária (antecipação de receita orçamentária) e, no segundo, a operação de crédito possui natureza orçamentária, devendo ser trazida ao orçamento na forma de estimativa de receitas.

Em convergência com esse conceito, a Lei 4.320/1964 estabelece que:

“Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de credito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.”

Ou seja, todas as receitas a serem arrecadadas devem ser apresentadas no projeto de lei orçamentária anual, inclusive aquelas provenientes da venda ou

transferência de ativos públicos. A lei também prevê, em suas classificações de receita, a alienação de bens, conforme disposto no artigo 11.

Entre as definições de receitas orçamentárias encontram-se (WILGES, 2006, p. 142):

- Entradas financeiras que aumentam o saldo do patrimônio financeiro
- Entradas que integram-se ao patrimônio público, sem reservas, condições ou correspondente passivo, e crescem seu vulto como elementos novos e positivos

Wilges ainda argumenta que a Lei 4.320/1964 emprega o termo *receita* no sentido amplo, ou seja, equivale a qualquer entrada de recursos.

Importante observação deve ser feita acerca da obtenção de receita pelos entes federados. No artigo 51 da lei 4.320/1964 encontra-se definido:

*“Art. 51. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, **nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária**, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”* (Grifou-se)

Ou seja, o que a Lei determina é que a exigência de tributos é pré-condicionada ao estabelecimento em lei. E a respectiva cobrança seria efetivada somente com autorização orçamentária. Porém a regra grifada perdeu a relevância por não ter sido mantida no texto do artigo 153 da Constituição de 1969, que deixou de obrigar a existência de prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributos em determinado exercício. A Constituição de 1988 também não recepcionou essa mesma regra. Sendo assim, a lei orçamentária anual deixou de ser o instrumento que autoriza a arrecadação de receitas. Dessa forma a exigência para

que receitas possam ser obtidas pelo Estado é a aprovação de lei no âmbito do processo **legislativo ordinário**, conforme estabelece a carga magna no artigo 150:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*I - **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;**”*
(grifou-se).

Com relação às alienações de bens (imóveis), o valor da venda somente poderá ser considerado uma receita e incluído na lei orçamentária como estimativa de receita se a alienação for autorizada pelo Legislativo, no contexto do processo legislativo ordinário, conforme define o artigo 7 da Lei 4.320/1964:

“Art. 7º (...)

*§ 2º O produto estimado de operações de crédito e de **alienação de bens imóveis** somente se incluirá na receita quando umas e outras forem **especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo** em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las no exercício.”* (grifou-se)

Com relação às receitas provenientes de operações de contratação de crédito elas são autorizadas no processo legislativo ordinário. Excepcionalmente elas podem ser autorizadas no processo legislativo orçamentário, conforme define a CF 1988 no artigo 165:

“Art. 165. (...)

*§ 8º - A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se **incluindo na proibição a autorização para** abertura de créditos suplementares e **contratação de operações de crédito**, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.”* (grifou-se)

Com relação às despesas ocorre o oposto: os dispêndios só podem ser realizados após prévia autorização no processo legislativo orçamentário. Dessa forma uma autorização para obtenção de uma receita é completamente independente de uma autorização de despesa, não tendo qualquer influência sobre esta, que obrigatoriamente precisa ser concedida no processo legislativo orçamentário. Acrescente-se ainda que as autorizações para operações de crédito podem ser dadas até por meio de medidas provisórias, desde que não sejam operações relativas ao orçamento. Mas esse instrumento não dispensa a autorização da despesa no processo legislativo orçamentário. Essa vedação está contida no artigo 62 da Constituição 1988:

“Art. 62. (...)

*§ 1º **É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

*I – **relativa a:** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

(...)

*d) **planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;**” (grifou-se).*

Violação a essa regra, com usurpação de prerrogativas do Poder Legislativo, foi verificada na instituição das medidas provisórias 666/2014 (MP666, 2014) e 667/2015 que autorizavam despesas orçamentárias (MP667, 2015).

Finalmente, um dos pontos fracos da legislação orçamentária brasileira é o fato de que as leis não definem uma estrutura clara de tributos nem de arrecadação, conforme dito antes. Outro ponto fraco é que, apesar de relativamente abrangente, a legislação brasileira não define “arrecadação” de forma direta. Em geral ela é subentendida, no processo orçamentário, como a expressão genérica que designa todo o processo de transferência, via de regra compulsória, de recursos da

sociedade (impostos, taxas, tributos, bens, etc.), oriundos de diversas fontes (produção de bens e serviços, posse de propriedades, etc.) para o Tesouro, de forma que esses recursos possam ser gastos nas variadas dotações (despesas) previstas no orçamento público. Observe-se que esses recursos nem sempre são do tipo monetário ou financeiro.

A Lei 4.320/1964, em relação às receitas públicas define, no artigo 35, inciso I, e nos artigos 39 e 57:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

*I - as receitas nele **arrecadadas**,”* (Grifou-se)

*“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem **arrecadados**, nas respectivas rubricas orçamentárias.”* (Grifou-se)

*“Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas **arrecadadas**, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.”* (Grifou-se)

No artigo 56, a mesma lei define:

*“Art. 56. O **recolhimento** de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.”* (Grifou-se)

A Lei 4.320/1964 faz então uma distinção entre **arrecadação** e **recolhimento**.

Aprofundando um pouco, tem-se que os projetos de lei orçamentária descrevem a estimativa das receitas, explicitando sua forma de obtenção, ou seja, sua origem ou fonte. Entre as definições de receita encontradas no dicionário Houaiss, encontra-se:

*“1 valor que é **recebido**, **arrecadado** ou **apurado**”;* (grifou-se)

“2 conjunto dos rendimentos de um Estado, uma sociedade, um indivíduo”;

“3 cômputo do que se há de receber” (HOUISS, 2017),

havendo aqui também distinção entre recebimento e arrecadação, já que as expressões “recebido”, “arrecadado” e “apurado” representam eventos distintos. O mesmo dicionário Houaiss define arrecadação como sendo

*“a ação de cobrar renda ou tributo; **valor das contribuições recolhidas aos cofres públicos ou à caixa de pessoa, grupo ou entidade que promova campanha de doações**”* (grifou-se).

Observe-se que o dicionário usa o termo **arrecadação** como “*valor das contribuições recolhidas*” e não como o recolhimento propriamente dita. Finalmente o mesmo dicionário mostra que o termo recolhimento possui, entre outros, os seguintes significados:

“ação ou efeito de recolher-se (tb. fig.); cobrança, arrecadação (de impostos, débitos etc.)”.

Percebe-se então, nesse importante dicionário da língua portuguesa, uma clara distinção entre os termos “arrecadação” e “recolhimento”, já que os significados mais comuns são apresentados antes dos demais. “Arrecadação” seria então, em sentido amplo, o ato de cobrar renda ou tributo. E “recolhimento” seria a ação de recolher-se (guardar) o foi arrecadado.

Estendendo-se a análise, vemos que o Decreto-Lei 1.755/1979 e o Decreto-Lei 200/1967 estabelecem nos artigos 1º e 74, respectivamente:

*“Art 1º - A **arrecadação** de todas as receitas da União far-se-á na forma estabelecida pelo Ministério da Fazenda, devendo o seu produto ser obrigatoriamente **recolhido** à conta do Tesouro Nacional.”* (grifou-se).

“Art. 74. Na realização da receita e da despesa pública será utilizada a via bancária, de acordo com as normas estabelecidas em regulamento.

*§ 1º Nos casos em que se torne indispensável a arrecadação de receita diretamente pelas unidades administrativas, o **recolhimento à conta bancária** far-se-á no prazo regulamentar.”* (Grifou-se).

Os dois decretos fazem uma distinção clara entre *arrecadação* e *recolhimento*. Recolhimento, conforme neles estabelecido, envolve o depósito de recursos financeiros em uma “conta-correte” (no caso da União os recursos devem ser recolhidos, ou depositados, na Conta Única do Tesouro Nacional no Banco Central do Brasil, de acordo com o estabelecido no artigo 164 da Constituição de 1988). Já a Arrecadação é definida como um ato administrativo, abrangente, fato gerador da obrigação de recolhimento. É pré-requisito do próprio recolhimento. De fato, não é no momento do recolhimento que se reconhece a realização das receitas, mas no momento da arrecadação, de acordo com os artigos 35, 39 e 57 da Lei 4.320/1964 apresentados acima.

Considere-se também que o princípio orçamentário da universalidade aplica-se às despesas e às receitas orçamentárias. O art. 4º da Lei 4.320/1964 determina que todas as despesas (orçamentárias) devem estar inseridas na lei orçamentária anual. O objetivo de referido dispositivo é claro, qual seja: não há como se efetuar gasto orçamentário sem prévia autorização em lei de orçamento.

No que tange às receitas, o princípio da universalidade tem sua dicção trazida pelo art. 3º da Lei 4.320/1964, verbis:

“Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas,inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.”

O teor de transcrito dispositivo evidencia que o conceito de receita orçamentária, diferentemente do conceito de receita empregado no âmbito da contabilidade empresarial, não se restringe apenas às operações que produzem aumento do patrimônio líquido. Tal conceito é muito mais amplo, englobando, também, operações que representam venda de patrimônio.

5.3. As operações de arrecadação no orçamento público

No contexto das finanças públicas brasileiras, a quase totalidade das operações onde um ente federado obtém os recursos que viabilizam seus dispêndios (gastos) implica na transferência efetiva de recursos (recolhimento). Porém, a legislação brasileira tem empregado o termo “arrecadação” com significado amplo, muito além do conceito de entrada de recursos financeiros, envolvendo por exemplo, a guarda de bens materiais. Como exemplo, o artigo 225 da Constituição estabelece:

“Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

(...)

*§ 5º São indisponíveis as terras devolutas ou **arrecadadas** pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.”* (Grifou-se).

O Código Civil também refere-se à arrecadação de bens nos artigos 26, 1.103, 1.276 e 1.819. Ou seja, com a utilização abrangente do termo pela legislação, não se pode reduzir seu escopo apenas ao recolhimento de recursos: arrecadar não significa apenas recolher recursos financeiros. Conclui-se então que, para as operações envolvendo o orçamento o termo “arrecadar” tem sentido mais abrangente que o termo “recolher”. *Arrecadar* não é sinônimo de *recolher*, no orçamento público. E o recolhimento, pelas definições vistas, sempre envolve a transferência de recursos financeiros.

Percebe-se então que podem existir operações que envolvem arrecadação e recolhimento e operações que envolvem apenas arrecadação (por exemplo, a arrecadação de bens imóveis). No caso das primeiras operações, elas se desenvolvem em etapas, separadas por intervalos de tempo. Primeiramente, o ato administrativo de arrecadar obtém fontes de financiamento para as despesas orçamentárias. Na etapa seguinte procede-se ao recolhimento (guarda) dos recursos a uma conta financeira do ente público. Numa etapa posterior esse recursos são aplicados na realização das despesas autorizadas no orçamento.

Destaque-se aqui o intervalo de tempo entre o instante da arrecadação e o instante do dispêndio. É o depósito dos recursos financeiros que efetivamente assegura a existência desse interstício temporal: os recursos entregues ficam a disposição do Estado até o momento do dispêndio. A entrega de recursos (moeda) garante a reserva de valor que assegura a realização futura dos dispêndios.

Mas existem também situações em que o instante da arrecadação e o instante do dispêndio ocorrem simultaneamente, sem intervalo de tempo. Essas situações ocorrem quando o agente que financia a operação (o que arrecada) é o próprio agente beneficiário do dispêndio. Um exemplo desse tipo de situação seria a aquisição de um bem financiado pelo vendedor. Nesses casos ocorrem as etapas de arrecadação e de dispêndio, mas não ocorre a etapa de recolhimento. E não existe o recolhimento porque o financiamento (arrecadação) coincide com o gasto (compra

do bem). Dessa forma não há transferência de recursos financeiros porque não foi preciso reservar, por um intervalo de tempo, o valor arrecadado.

Como ilustração, considerem-se as situações 1 e 2. Na **Situação 1**, para uma despesa **d1** (referente à compra de um veículo por um ente federado, por exemplo) são utilizados recursos provenientes de uma arrecadação **a1**. Nessa situação há o recolhimento de recursos financeiros no tempo **T1** referente à arrecadação. Decorrido um intervalo de tempo qualquer, diferente de zero, é realizada posteriormente, no instante **T2**, a despesa **d1** utilizando-se a arrecadação obtida em **a1**. Já em uma **Situação 2**, o ente federado faz a despesa, mas utiliza como fonte de recursos (arrecadação) um financiamento direto junto ao fornecedor. Nesse caso não há recolhimento de recursos financeiros, porque o instante da arrecadação **T1** é igual ao instante da despesa **T2**, ou seja, o intervalo de tempo é zero. O diagrama abaixo ilustra a situação:

Situação 1: Arrecadação (T1) -> recolhimento -> Gasto (T2) T1 ≠ T2

Situação 2: Arrecadação/financ.(T1) -----> Gasto (T2) T1 = T2

Na Situação 2:

Arrecadação <--- coincide com ---> Gasto

(não há recolhimento porque os instantes **T1** e **T2** são iguais).

A Situação 2 pode ser denominada “operação direta”, porque o momento da arrecadação ocorre no mesmo instante do gasto. Alguns exemplos dela são:

- Operação de crédito junto ao próprio fornecedor do bem
- Venda de patrimônio como parte de pagamento em operação de investimento
- Emissão direta de títulos públicos para cobrir concessão de empréstimos

Diante do exposto, é possível concluir que “arrecadação” pode ser vista como uma operação que obtém uma fonte de financiamento para um dispêndio. Quando existe intervalo de tempo entre a arrecadação e o gasto, existe a transferência de recursos financeiros ao Estado. Quando não existe intervalo, caso do financiamento e dispêndio realizados pelo mesmo ente, a arrecadação e o gasto ocorrem simultaneamente e não existe a necessidade de recolhimento dos recursos arrecadados.

Também é possível concluir-se que o ato de arrecadar é mais abrangente que o ato de recolher. Recolher se traduz em guardar recursos financeiros e arrecadar pode ser visto como obtenção fonte de financiamento. Algumas fontes de financiamento não se materializam em recolhimento de recursos. Logo operações de recolhimento são um subconjunto das operações de arrecadação.

Pelo princípio da universalidade definido no artigo 2º da Lei 4.320/1964, o orçamento anual deve conter todas as receitas orçamentárias arrecadadas, e não as que forem recolhidas, e que as fontes de financiamento (arrecadações) obtidas através das “operações diretas” devem constar no orçamento como estimativa de receita. Sendo assim, não é admissível que despesas de natureza orçamentária sejam realizadas à margem do orçamento apenas porque seu financiamento não envolveu transferência de recursos financeiros. Então, nos exemplos acima, todas as operações precisam ser autorizadas na lei do orçamento anual.

Finalmente observe-se que a natureza de uma despesa orçamentária não se converte em extraorçamentária por conta da fonte de financiamento. Independentemente da fonte, a natureza de uma despesa não se altera. Portanto, continua sendo obrigatória sua autorização através da lei orçamentária anual, sob risco de grave prejuízo ao erário público.

6. EXEMPLOS

Nem todas as operações de arrecadação são inseridas no orçamento público. A superposição dos conceitos de arrecadação e recolhimento faz com que certas operações em que não há a transferência efetiva de recursos financeiros, conforme visto anteriormente, sejam omitidas da lei orçamentária anual no Brasil. As mais comuns são as arrecadações (fontes de financiamento) obtidas por intermédio de “operações diretas”.

O princípio da universalidade, estabelecido na Lei 4.320/1964, conforme visto antes, determina que todas as despesas sejam autorizadas pelo orçamento. Sendo assim, não é admissível que despesas de natureza orçamentária fiquem de fora da autorização orçamentária.

Esse princípio foi respeitado na edição da Medida Provisória 414/2008 quando o Tesouro Nacional concedeu crédito ao BNDES. A exposição de motivos da MP diz que o BNDES não teria caixa suficiente para atender à demanda de investimentos e a concessão de crédito sanearia a dificuldade.

O primeiro empréstimo, no valor de R\$ 12,5 bilhões, foi realizado através da transferência de recursos orçamentários do Tesouro (figura 1).

Funcional	Subtítulo	Empenhado/Liquidado/Pago
28.846.0909.00AI.0101	CONCESSAO DE CREDITO AO BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO E SOCIAL - BNDES (MP Nº 414, DE 2008) - NACIONAL (CREDITO EXTRAORDINAR	12.500.000.000

Figura 1. Fonte: www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil – acesso em 15/06/2017

A operação foi realizada mediante inserção na Lei orçamentária de 2008 por meio de **crédito extraordinário**, de fevereiro de 2008 (figura 2).

ORGAO : 71000 - ENCARGOS FINANCEIROS DA UNIAO
 UNIDADE : 71101 - RECURSOS SOB SUPERVISAO DO MINISTERIO DA FAZENDA

ANEXO			CREDITO EXTRAORDINARIO						
PROGRAMA DE TRABALHO			RECURSOS DE TODAS AS FONTES - R\$ 1, 00						
FUNC	PROGRAMATICA	PROGRAMA/ACAO/SUBTITULO/PRODUTO	E S F	G N D	R P D	M O D	I U	F T E	VALOR
0909		OPERACOES ESPECIAIS: OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS							12.500.000.000
		OPERACOES ESPECIAIS							
28 846	0909 00AI	CONCESSAO DE CREDITO AO BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO E SOCIAL - BNDES (MP Nº 414, DE 2008)							12.500.000.000
28 846	0909 00AI 0101	CONCESSAO DE CREDITO AO BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO E SOCIAL - BNDES (MP Nº 414, DE 2008) - NACIONAL (CREDITO EXTRAORDINARIO)							12.500.000.000
			F	5	0	90	0	300	12.500.000.000
		TOTAL - FISCAL							12.500.000.000

Figura 2. Fonte: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/creditos/creditos-extraordinarios>. Acesso em 15/06/2017

Aqui deve-se fazer uma ressalva. Embora a operação de crédito tenha sido legitimada pela autorização do Legislativo via lei orçamentária, ela não poderia ter sido editada pelo Executivo, nem tampouco autorizada pelo Legislativo, devido à vedação constitucional nos artigos 62 e 167:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

(...)

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

(...)

Art. 167. São vedados:

(...)

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

(...)

§ 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.” (grifou-se).

Além da explícita violação constitucional, observe-se que a transferência de recursos financeiros do Tesouro para concessão de crédito aos bancos produz a indesejada diminuição de receitas, podendo comprometer a disponibilidade de recursos para outras despesas obrigatórias. Outros efeitos são o aumento da dívida pública e o conseqüente comprometimento da arrecadação.

Após essa MP, foi concedido novamente ao BNDES crédito no valor de R\$ 2,3 bilhões (Figura 3). Essa operação foi concretizada através de empréstimo contratado junto ao Banco Mundial (BIRD).

Funcional	Subtítulo	Autorizado	Empenhado/Liquidado/Pago
28.846.0909.00CR.0001	CONCESSAO DE CREDITO AO BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO E SOCIAL - BNDES (MP Nº 450, DE 2008) - NACIONAL	4.950.000.000	2.290.930.500

Figura 3. Fonte: www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil – acesso em 15/06/2017

A partir daí, as disponibilidades orçamentárias do Tesouro e os recursos obtidos através de captações junto à outras instituições financeiras aparentemente não foram suficientes para cobrir as necessidades do BNDES (e de outros bancos federais). Sendo assim, as concessões de crédito passaram a ser operacionalizadas de forma diferente. Ao invés de transferir recursos financeiros para o BNDES, o

Tesouro Nacional passou a emitir títulos públicos **diretamente** ao banco (o Executivo percebeu a violação do dispositivo constitucional?). A Medida Provisória 439, em sua exposição de motivos, evidencia isso no item 6º:

*“6. Tendo em vista a indisponibilidade de recursos ordinários do Tesouro Nacional para a finalidade sem comprometer fontes orçamentárias para outras despesas de caráter obrigatório, que não contam com receitas vinculadas, **a concessão de crédito ao BNDES será realizada mediante a emissão pela União, sob a forma de colocação direta em favor do BNDES, de títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal, cujas características serão definidas pelo Ministro de Estado da Fazenda.**” (Grifou-se)*

Portanto, a operação foi feita de forma direta, sem a transferência de recursos financeiros.

A partir dessa Medida Provisória, os créditos concedidos aos bancos passaram a ser feitos com base na emissão direta de títulos públicos e não mais constaram na lei orçamentária anual. Ou seja, a realização da despesa orçamentária definida como “inversão financeira – concessão de empréstimos” passou a ser realizada sem a apropriada autorização do processo legislativo orçamentário. A Figura 4 apresenta alguns exemplos do mesmo tipo de operação que foram realizadas. Os dados impressionam pelo volume financeiro.

Medida Provisória	Ano	Instituição	Valor (em bilhões de R\$)
453	2009	BNDES	100
470	2009	Caixa	6
505	2011	BNDES	30
526	2011	BNDES	208
581	2013	Caixa	13
581	2013	BB	8
628	2014	BNDES	24

Figura 4. Fonte: www.planalto.gov.br

Pode-se inferir o seguinte raciocínio lógico acerca dessas operações, confrontando-as com a Lei:

- 1) Não há fluxo financeiro em certas operações. VERDADEIRO.
- 2) *Não houve recolhimento, logo não existe fluxo financeiro.* VERDADEIRO.
- 3) *Se não houve fluxo financeiro, então não houve arrecadação.* FALSO. Pelos motivos até aqui apresentados o recolhimento é um subconjunto da arrecadação. Inclusive esse é o entendimento, embora não explícito, da lei.
- 4) *Se não houve arrecadação, não é necessária a inclusão no orçamento.* FALSO. Houve arrecadação, porque arrecadação não é sinônimo de recolhimento, e é obrigatória a inclusão desse tipo de operação na lei orçamentária anual (conforme o princípio da universalidade).

Resume-se então: a receita orçamentária é feita pela arrecadação, e não pelo recolhimento. Então toda receita arrecadada que é oriunda de operações diretas deve ser, imperativamente, estimada/registrada como fonte no orçamento.

7. CONCEITUAÇÃO E POSITIVAÇÃO JURÍDICA

Conforme visto, a Lei 4320/64 determina que a receita orçamentária é aquela que for arrecadada, e que, pelo princípio da universalidade, toda receita orçamentária deve estar na lei orçamentária anual, e ainda que, pelo princípio do orçamento bruto, as receitas/despesas devem ser consideradas pelo valor bruto (sem deduções).

Porém a Lei 4.320/1964 não conceitua arrecadação. E essa conceituação também não está presente nas outras normas. Sem essa conceituação a prática

orçamentária tem restringido o escopo das operações de arrecadação àquelas onde há fluxo financeiro, criando-se uma lacuna na lei que permite que as demais operações fiquem à margem do processo orçamentário.

Alguns países, como o Reino Unido e os Estados Unidos tem como prática a definição de expressões usadas na lei. Segundo a Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento, essa prática tem a vantagem de permitir que a lei seja autocontida, o que facilita a sua interpretação. (OECD, 2004, p.86).

Para conceituar a expressão “arrecadação” de forma adequada e de forma a permitir sua correta significação no contexto orçamentário é necessário elencar-se algumas premissas. Primeiramente a conceituação deve indicar seu verdadeiro significado, sem ambiguidades. Em seguida a conceituação precisa descrever com precisão as operações que ela representa, ou seja, representar a realidade. Finalmente ela precisa ser concisa (de fato a língua portuguesa é pródiga na construção de formulações cuja interpretação é tão assimétrica quanto os opostos dessas mesmas asserções).

Segundo o dicionário Houaiss, *Conceito*, entre outras definições, é:

*“10 noção abstrata contida nas palavras de uma língua para designar, de modo generalizado e, de certa forma, estável, as **propriedades e características** de uma classe de seres, objetos ou entidades abstratas...”* (grifou-se).

Partindo-se dessa definição pode-se primeiramente definir as propriedades e características de *arrecadação*:

- É uma operação orçamentária, um ato administrativo.
- Realiza-se entre o poder público e outra entidade (que também pode ser pública).
- É fonte de financiamento para realização de despesa orçamentária.

- Não implica fluxo financeiro.

Com essas propriedades pode-se definir “arrecadação” no contexto do orçamento público como sendo:

Arrecadação: ato administrativo realizado por um representante do Estado por meio do qual se obtém fonte(s) de financiamento para dispêndios orçamentários, não havendo, necessariamente, recolhimento de recursos financeiros no mesmo ato.

A positivação jurídica de um conceito consiste, de forma geral, em sua inclusão nas normas vigentes. Através da positivação o conceito de “arrecadação” poderá ser corretamente interpretado, obrigando a inclusão no orçamento anual de todas as receitas arrecadadas, mesmo não havendo fluxo financeiro.

Atualmente está em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 295 que tem por objetivo de atender ao disposto no artigo 165, § 9º, inciso II, da Constituição de 1988:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 9º Cabe à lei complementar:

(...)

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”

O artigo o artigo 2º, inciso XIII, do referido Projeto reza:

“Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

(...)

XIII – receita orçamentária: todo ingresso de recurso financeiro que represente disponibilidade para o erário financiar as despesas orçamentárias;”

Propõe-se sua substituição por:

“Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

(...)

XIII – receita orçamentária: é toda fonte de recursos obtida com o fim de autorizar a realização de despesa orçamentária.”

Propõe-se ainda inserir no corpo do Projeto de Lei o seguinte conceito de arrecadação:

“Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

(...) arrecadação: ato administrativo realizado por um representante do Estado por meio do qual se obtém fonte(s) de financiamento para dispêndios orçamentários, não havendo, necessariamente, recolhimento de recursos financeiros no mesmo ato.

8. CONCLUSÃO

A Arrecadação é essencial porque ela permite a existência do Estado. É imprescindível então que ela seja eficiente e atinja seus objetivos. Quando parte dela não é autorizada pelo legislativo, importantes recursos ficam à margem do controle público. É o que apresentou este trabalho. Vimos em alguns poucos exemplos a execução de dispêndios no Brasil com volume total de R\$ 390 bilhões

sem autorização no processo legislativo orçamentário. Esse expediente foi possível pela ausência da conceituação e da positivação na lei da expressão “arrecadação”, muito embora alguns outros dispositivos legais, cuja análise está fora do escopo aqui apresentado, também tenham sido desrespeitados.

É reconhecido que o Brasil, com uma das maiores cargas tributárias do mundo, tem sérios problemas estruturais em seu sistema de tributação e arrecadação. Não é possível sintetizar em poucas linhas suas causas ou soluções. Mas é importante dizer que a tributação torna-se ainda mais excessiva quando parte da arrecadação não é controlada, ou seja, cuja destinação não é amplamente conhecida. Por isso é de fundamental importância a correção das brechas legais que permitem esse cenário. Sem essa correção, o ônus da sociedade acaba sendo muito maior.

REFERÊNCIAS

(ADAMS, 2001) Adams, Charles, 2001. For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization, Madison Books, 2001.

(ANDERSON, 2007) Anderson, James M. Daily Life During The French Revolution. Greenwood Press. London, 2007.

(BALEEIRO, 2015). Baleeiro, Aliomar. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 19ª. Ed. Editora Forense, 2015.

(BARR, 2012) Barr, N. (2012). "3.2.2 The relevance of efficiency to different theories of society". Economics of the Welfare State (5th ed.). Oxford University Press. p. 46. ISBN 978-0-19-929781-8.

(BRITANNICA, 2017) Enciclopaedia Britannica 2017. Recuperado em 09/06/2017 de <https://www.britannica.com/topic/taxation>.

(BRITANNICA2, 2017) Enciclopaedia Britannica 2017. Recuperado em 14/06/2017 de <https://www.britannica.com/topic/assignat>.

(BUCHANANN, 1960) Buchanan, James M. "The Theory of Public Finance." Southern Economic Journal, vol. 26, no. 3, 1960, pp. 234–238. Recuperado em 02/06/2017 de http://www.jstor.org/stable/1054956?seq=1#page_scan_tab_contents.

(BUCHANAN, 1962) Buchanan, James; Wm. Craig Stubblebine (Novembro/1962). "Externality". *Economica*. 29 (116): 371–84. Recuperado em 02/06/2017 de http://www.jstor.org/stable/2551386?origin=crossref&seq=1#page_scan_tab_contents.

(BUDGETFR, 2017) Projet de Loi de Finances Pour 2017. ASSEMBLÉE NATIONALE. Recuperado em 04/06/2017 de <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0833.asp>.

(BUDGETUSA, 2017) Fiscal Year of 2017 Budget. United States Office of Management and Budget. p. 123. Recuperado em 04/06/2017 de <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BUDGET-2017-BUD/pdf/BUDGET-2017-BUD.pdf#page=123>.

(BUDGETUK, 2017) Spring Budget 2017 Budget. HM Treasury. Recuperado em 04/06/2017 de <https://www.gov.uk/government/publications/spring-budget-2017-documents/spring-budget-2017>.

(CONSTITUIÇÃO, 1891) Constituição de 24/2/1891: art. 34, § 1º.

(CONSTITUIÇÃO, 1934) Constituição de 16/7/1934: art. 50, § 1º.

(CONSTITUIÇÃO, 1946) Constituição de 18/9/1946: arts. 73-77.

(CONSTITUIÇÃO, 1946) Constituição de 5/10/1988: arts. 145-169.

(D'ÁVILA, 2005) Carvalho Jr., Antonio C. C. d'Ávila. AFO & Finanças Públicas. Ed. FDK, 2005.

(D'ÁVILA, 2015) Carvalho Jr., Antonio. C. C. d'Ávila, Feijó, P. H. Entendendo Resultados Fiscais. Ed. Gestão Pública, 2015.

(DUBREUIL, 2010) Dubreuil, Benoît (2010). Human Evolution and the Origins of Hierarchies: The State of Nature. Cambridge University Press. p. 189. ISBN 978-0-521-76948-8.

(FRANCEBUDGET, 2017) PROJET DE LOI de finances pour 2017. ASSEMBLÉE NATIONALE. Recuperado em 14/06/2017, de <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0833.asp>.

(GARSCHAGEN, 2015) Garschagen, Bruno. Pare de Acreditar no Governo: Porque os brasileiros não confiam nos políticos e amam o estado. 2ª. Ed. Record. Rio de Janeiro, 2015.

(GERMANCODE, 2017) Bundeshaushaltsordnung (BHO). Federal Ministry of Finance. Recuperado em 14/06/2017, de http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Laws/1969-08-19-federal-budget-code.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

(GIACOMONI, 2010) Giacomoni, James (2010). Orçamento Público. Editora Atlas, 2010, pp. 21-27.

(GLOSSARYUS, 2005) A Glossary of Terms Used in The Federal Budget Process. United States Government Accountability Office. 2005.

(GORDON, 2002) Gordon, Scott (2002). Controlling the State: Constitutionalism from Ancient Athens to Today. Harvard University Press. p. 4. ISBN 978-0-674-00977-6.

(GRUNDGESETZ, 2017) Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland.

Recuperado em 14/06/2017, de

<http://www.documentarchiv.de/brd/1949/grundgesetz.html>.

(HISTORYCRUSADE, 2017) Financing the Crusades. University of Wisconsin.

Recuperado em 14/06/2017, de

<http://images.library.wisc.edu/History/EFacs/HistCrus/0001/0006/reference/history.cru.six.i0017.pdf>.

(HISTORYFRANCE, 2017) History of France (Persia). Historyworld.net. Recuperado em 14/06/2017, de

<http://www.historyworld.net/wrldhis/PlainTextHistories.asp?groupid=1008&HistoryID=ab03>rack=pthc>.

(HISTORYWORLD, 2017) History Of Iran (Persia). Historyworld.net. Recuperado em 10/06/2017, de

<http://www.historyworld.net/wrldhis/PlainTextHistories.asp?historyid=aa65>.

(HOUAISS, 2017) Dicionário Online Houaiss da língua portuguesa. Recuperado em 09/06/2017, de <https://houaiss.uol.com.br>.

(INTERNATIONALIST, 2017) A short history of TAXATION. New Internationalist Magazine. Recuperado em 14/06/2017, de

<https://newint.org/features/2008/10/01/tax-history/>.

(JAPANFPA, 2017) PublicFinance Law (Law No. 34, Apr. 31, 1947). Ministry of Finance Japan. Recuperado em 14/06/2017, de

<http://www.mof.go.jp/english/budget/budget/fy2002/brief/2002-35.htm>.

(KENNEDY, 1988) Kennedy, Paul. *The Rise and Fall of Great Powers*. Unwin Hyman, Londres, 1988.

(LEGIFRANCE, 2017) Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances. Legifrance. Recuperado em 09/06/2017, de <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000005631294&dateTexte=vig>.

(MARSTON, 2002) Marston, Daniel. *The American Revolution 1774—1783*. Osprey Publishing, 2002.

(MP666, 2014). MEDIDA PROVISÓRIA n° 666, de 2014. Senado Federal. Recuperado em 09/06/2017, de <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119552>.

(MP667, 2015). MEDIDA PROVISÓRIA n° 667, de 2015. Senado Federal. Recuperado em 09/06/2017, de <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119555>.

(OECD, 2004) *The Legal Framework for Budget Systems*. Volume 4, No. 3 OECD Journal on Budgeting. 2004.

(PENNSYLVANIA, 2002) *Taxes in the Ancient World*. University of Pennsylvania Almanac, Vol. 48, No. 28, 2 April 2002. Recuperado em 09/06/2017, de <http://www.upenn.edu/almanac/v48/n28/AncientTaxes.html>.

(RECEITA, 2017) *Legislação do Imposto de Renda Pessoa Física de 1843 a 2015*. Receita Federal do Brasil. Recuperado em 09/06/2017, de <https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/legislacao/legislacao-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-de-1843-a-2013>.

(SMITH, 1996) Smith, Adam, A Riqueza das Nações – Volume II (1996). Nova Cultural. São Paulo. 1996.

(SMITH, 2004) Smith, Robert W., Thomas D. Lynch. (2004) Public Budgeting in America. 5th Edition. Pearson; Upper Saddle River, New Jersey. 37.

(TZU, 1990) Tzu, Sun. The Art of War. Oxford University Press. New York, 1990.

(WIKI1, 2017) Politics as a Vocation. (2017, April 5). In Wikipedia, The Free Encyclopedia. Recuperado em 22/05/2017, de https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Politics_as_a_Vocation&oldid=773915608

(WIKI2, 2017) Public finance. (2017, April 16). In Wikipedia, The Free Encyclopedia. Recuperado em 26/05/2017, de https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Public_finance&oldid=775640094

(WIKI3, 2017) Public policy. (2017, June 2). In Wikipedia, The Free Encyclopedia. Recuperado em 03/06/2017, de https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Public_policy&oldid=783391190.

(WIKI4, 2017) Edict of Paris. (2015, October 18). Wikipedia, The Free Encyclopedia. Recuperado em 14/06/2017 de https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Edict_of_Paris&oldid=686292564.

(WIKI5, 2017) Crusades. (2017, June 15). In Wikipedia, The Free Encyclopedia. Recuperado em 14/06/2017 de <https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Crusades&oldid=785793245>.

(WILGES, 2006) Wilges, Ilmo J. Finanças Públicas: Orçamento e Direito Financeiro. Porto Alegre: Age, 2006.

(ZIMBALIST, 1988) Zimbalist, Sherman and Brown, Andrew, Howard J. and Stuart, 1988. Comparing Economic Systems: A Political-Economic Approach. Harcourt College Pub.