



Plafor

Planejamento e Gestão Orçamentária e Financeira

Gestão Orçamentária
e Financeira

Raquel Priscyla da Silva Costa

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA

Ministério da Educação

Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC)

Endereço: Esplanada dos Ministérios, Bl. "L" - 4º Andar, Brasília - DF - 70047-900
Telefone: (61) 2022-8618 Site: <http://portal.mec.gov.br>

Ministro da Educação

Milton Ribeiro

Secretário da Setec

Tomás Dias Sant'Ana

**Diretor de Desenvolvimento da Rede Federal de
Educação Profissional, Científica e Tecnológica**

Kedson Raul de Souza Lima

**Coordenação- Geral de Desenvolvimento de
Pessoas da Rede Federal de Educação
Profissional, Científica e Tecnológica**

Silvilene Souza da Silva

Coordenação do GT PlaforEdu

Patrícia Maia

Coordenador do PlaforEdu

Fábio Ribeiro

Equipe Técnica do Curso**Professor-Autor**

Raquel Priscyla da Silva Costa

Coordenação Pedagógica

Marcos Antônio de Oliveira

Administrativo

Allen Gardel Dantas de Luna

Design Instrucional

Fabiane Beletti da Silva

Design Gráfico

Carol Costa

Eduarda Moreira

Diagramação

Eduarda Moreira

Revisão Linguística

Wagner Ramos Campos

Produção Audiovisual

Madeline Jales

Glácio Gley Menezes de Souza

Laurence Campos

Rodolfo da Silva Costa

Sumário	
Palavra do Professor	4
Conceitos fundamentais	5
1.2. Funções Econômicas do Estado	10
1.3. Ciclo Orçamentário e Fluxo Financeiro	12
2. Integração do planejamento governamental na perspectiva orçamentária-financeira	18
2.2.1. Plano Plurianual (PPA)	21
2.2.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	23
2.2.3. Lei Orçamentária Anual (LOA)	25
2.2.4. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	27
2.2.5. Prazos e vigências das leis orçamentárias	30
3. Discussão e aprovação das leis orçamentárias	32
4. Execução orçamentária e financeira	36
5. Avaliação e controle orçamentário	39
5.1 Controle interno	41
5.2. Controle externo	46
Considerações finais	50
Referências	52

Palavra do Professor

A Gestão Orçamentária e Financeira é um importante mecanismo de planejamento, controle e acompanhamento dos planos e programas que se pretende executar para alcançar determinado objetivo, considerando para isso suas receitas, despesas e prioridades.

Sendo assim, conhecer os conceitos fundamentais sobre essa matéria, bem como sua concepção normativa e o papel do Estado, enquanto agente intervencionista da economia, é fundamental para compreender o contexto no qual a gestão pública está inserida.

Além disso, este caderno tem a intenção de levar conhecimento acerca da interação do planejamento governamental na perspectiva orçamentária-financeira, através dos principais instrumentos legais que estabelecem as diretrizes, objetivos e metas a serem seguidas pelos órgãos públicos.

Este material também busca apresentar o ciclo orçamentário, desde a sua elaboração, execução e avaliação, bem como a operacionalização financeira, atentando ainda para as práticas de controle e monitoramento internos e externos.

Assim, esperamos que os cursistas ampliem seus conhecimentos teóricos e operacionais quanto aos procedimentos relacionados ao sistema de planejamento orçamentário e à gestão orçamentária e financeira, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública.

1. Conceitos fundamentais

A Gestão Orçamentária e Financeira consiste na aplicação de técnicas da Administração voltadas ao gerenciamento dos recursos financeiros da entidade, os quais são regidos por regras orçamentárias que visam maior controle e transparência, tanto na arrecadação quanto na aplicação desses recursos.

Considere objeto de estudo, no âmbito da Administração Financeira e Orçamentária, que abrange as funções de planejamento, organização e controle da Administração Pública, no que diz respeito à Administração Financeira do Estado, de acordo com a legislação vigente.

Muitos estudos encontram sua definição como um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, os planos e programas de trabalho que se pretende executar. Em outras palavras, é o sistema pelo qual se projeta a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas destinadas ao funcionamento da máquina pública.

No setor público, encontra sua concepção normativa na Constituição Federal de 1988, no Capítulo II - Das Finanças Públicas, entre os artigos 163 e 169. Mas destacam-se também a Lei 4.320/64, conhecida como a Lei do Orçamento; a Lei de Responsabilidade Fiscal, representada pela Lei Complementar 101/2000; o Decreto-Lei 200/67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa; a Lei 10.180/2000, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal; além das portarias que tratam das classificações das receitas e das despesas. Esses normativos determinam as trilhas de atuação orçamentário-financeira da administração pública brasileira.

Embora a Constituição Federal tenha sido promulgada em 1988, antes dela já vigorava a Lei n. 4.320/64. Nesse caso, a lei não foi revogada, mas sim recepcionada com o status de Lei Complementar perante o texto constitucional de 1988, apesar da sua forma originária de lei ordinária. Observe que o artigo 165, §

9º, da Constituição estabelece a competência de lei complementar para dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

A Lei 4.320/64 ou Lei do Orçamento, estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Na prática, funciona como ferramenta de ligação entre o planejamento e as finanças, uma vez que situa os planos em função dos recursos disponíveis.

Acerca do Decreto-Lei 200/67, este dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, por meio do qual define também os princípios fundamentais da Administração Federal, institucionalizando a prática do planejamento governamental e intergovernamental sob um enfoque sistêmico ao passo que evidencia o controle da União na execução das ações.

No que se refere à Lei de Responsabilidade Fiscal, retratada pela Lei Complementar 101/2000, vale destacar que funciona como um “código de conduta” para que os gestores controlem seus gastos, respeitando limites de despesas e cumprindo metas orçamentárias, na busca pelo equilíbrio das contas públicas e à utilização compromissada do orçamento.

Quanto à Lei nº 10.180/2000, podemos afirmar que foca nas finalidades, organização, competências e integração dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Em linhas gerais, a Gestão Orçamentária e Financeira implica em uma execução orçamentária e financeira eficiente, a partir da integração entre o que foi planejado e o que será realmente realizado. Somando a isso, a necessidade do atendimento dos interesses da coletividade pelo Estado, tornando-se também uma ferramenta de políticas públicas.

Saiba Mais:

[Constituição Federal de 1988](#)

[Lei 4.320/64 \(Lei do Orçamento\)](#)

[Lei Complementar 101/2000 \(Lei de Responsabilidade Fiscal\)](#)

[Decreto-Lei 200/67](#)

[Lei 10.180/2000](#)

1.1. Necessidade de Intervenção Estatal na Economia

O principal objeto do orçamento e das finanças públicas é a atividade exercida pelo Estado, que engloba ações de arrecadação e de gastos públicos. Essa atividade destina-se à obtenção e ao emprego de materiais e serviços para dar assistência à população através do serviço público. Para Mankiw (2020), há dois motivos para que um governo intervenha na economia: promover a eficiência e promover a igualdade.

Contudo, a interferência estatal na Economia não pode acontecer de maneira indiscriminada, devendo estar pautada por alguma justificativa que seja do interesse coletivo ou de segurança nacional. Em tais situações, se faz necessária a intervenção do Estado para assegurar a ordem econômica.

De modo geral, o Estado atua para a realização do bem comum e promoção do bem-estar social por meio do atendimento das necessidades sociais, como educação, saúde, segurança, alimentação, habitação, transporte, lazer etc. Nesse contexto, o Estado, seja ele a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios é, na verdade, o garantidor da manutenção da estrutura administrativa estatal, de modo a satisfazer as necessidades públicas, usando para isso os recursos públicos.

Porém, para atingir esse objetivo, o Estado precisa de recursos financeiros que são obtidos por meio da arrecadação de tributos, empréstimos tomados pelo governo (crédito público), recursos transferidos por outra entidade e a emissão de moeda (senhoriagem).

Segundo o economista Musgrave (1958), a atividade financeira do Estado consiste em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação está sob sua responsabilidade, podendo transferi-la a outras pessoas jurídicas de direito público. Assim, quatro áreas são importantes para o exercício da atividade financeira do Estado: a receita pública, a despesa pública, o orçamento público e o crédito público.

A receita pública consiste no montante total em recursos recolhidos pelo Tesouro Nacional que se integra ao patrimônio do público de maneira permanente e incondicional, caracterizando-se como ingresso definitivo. Servem para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos do Estado.

A despesa pública refere-se à aplicação do dinheiro recolhido pelo Estado para custear os serviços prestados à sociedade (despesas correntes) ou para a realização de investimentos (despesa de capital). Toda despesa deve ser prevista no orçamento público para que possa ser realizada, visando o alcance de um objetivo estabelecido em lei.

Já o orçamento público é um dispositivo de planejamento governamental que prevê tanto as receitas que o Estado espera arrecadar quanto estabelece as despesas a serem efetuadas com o dinheiro, para um período preestabelecido, sendo, portanto, essencial para acompanhar as prioridades do governo para cada ano, oferecer serviços públicos adequados e fiscalizar o uso do dinheiro público.

Por fim, o crédito público é o ato de obter recursos públicos junto a terceiros, seja na esfera privada nacional ou de organizações internacionais, por meio de empréstimos, dando origem à dívida pública.

Observe que o Estado, na realização da atividade financeira, tem como objetivo obter recursos, através da receita pública, para poder empregá-los,

enquanto despesa pública na aplicação de seus fins. Por outro lado, nem sempre os recursos obtidos são suficientes, por isso, o Estado precisa recorrer ao crédito público, a fim de atender a todos os dispêndios. Enfim, todo esse processo é gerenciado no orçamento público.

Com base no Artigo 174 da Constituição Federal de 1988, o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Nesse sentido, o Estado pode ser um agente econômico ou um agente disciplinador da economia, tendo em vista as funções nas quais opera como interventor das relações econômicas, ao adotar políticas que visam ampliar mercados, aumentar a produtividade e buscar a satisfação das demandas da sociedade.

1.2. Funções Econômicas do Estado

Muito se tem discutido sobre a necessidade de intervenção do Estado na atividade econômica, não só a necessidade em si, mas, prioritariamente, a identificação das áreas, a intensidade e o momento oportuno.

As relações de mercado, por exemplo, não podem desempenhar sozinhas todas as funções econômicas, tornando imprescindível a atuação do governo para guiar, corrigir e suplementar os resultados gerados por ele, compreendendo sua forma, amplitude e abrangência de atuação.

Há de se convir que nas operações de mercado, existem variados espectros de acordos (contratos, convênios etc.) que necessitam da proteção do Estado, mediante uma estrutura legal que lhes dê sustentação para funcionarem adequadamente. Além disso, falhas do sistema de mercado podem ocasionar sérios problemas na atividade econômica do país, demandando a interferência do governo para serem solucionadas.

Considerando essa necessidade intervencionista do Estado, é importante conhecer as funções econômicas que dela derivam e, normalmente, acontecem simultaneamente. Nessa perspectiva, Musgrave (1958) propôs uma classificação das funções econômicas do Estado, as quais considera como os principais instrumentos de ação estatal na economia:

a) Promover ajustamento na alocação de recursos (função alocativa):

Tem por finalidade investir na infraestrutura econômica e prover determinados bens e serviços que não são supridos pelo sistema de mercado (iniciativa privada). São investimentos em transporte, energia, comunicação, tecnologia etc, que impulsionam o desenvolvimento regional e nacional. E provisões que auxiliem o crescimento econômico, como políticas de renda, assistencialismo e subsídios, capazes de suprir as demandas e promover um processo sustentável de homogeneização social.

b) Promover ajustamento na distribuição de renda (função distributiva):

Refere-se à distribuição de rendas e riquezas, por parte do Governo, visando compensar a desigualdade existente na distribuição da renda nacional que, normalmente, não é igualitária. Essa compensação pode ser efetuada mediante a destinação de parte dos recursos provenientes de tributação para complementar a renda de famílias em extrema pobreza e ofertar serviços essenciais aos indivíduos de menor renda.

c) Manter a estabilidade econômica (função estabilizadora):

Concentra seus esforços no instrumental macroeconômico para manter um nível desejável de desenvolvimento e estabilidade econômica, como por exemplo, políticas econômicas adotadas para controlar a inflação. Consiste na promoção de emprego, estabilidade dos preços, equilíbrio no fluxo de entrada e saída de recursos a fim de manter uma razoável taxa de crescimento econômico, diante da deficiência do mercado em atingir esse objetivo.

Isto posto, colocamos em evidência os tripés microeconômico “oferta, demanda e preço” e o macroeconômico “demanda global, investimento global e renda global”, os quais sustentam o nível de emprego de uma nação. Logo, o controle dessas variáveis, compreensivelmente, só poderia ser do Estado, que empreende esforços para tirar ou manter a economia longe de crises. Assim, sua intervenção passou a ser naturalmente aceita, em especial na promoção da demanda agregada e na utilização dos instrumentos de políticas de estabilização econômica.

1.3. Ciclo Orçamentário e Fluxo Financeiro

O ciclo orçamentário é um processo por meio do qual se planejam, elaboram, aprovam, executam, controlam e avaliam a programação de gastos do setor público nos aspectos físico e financeiro. Corresponde, portanto, ao período em que se processam as atividades típicas do orçamento público apresentado na forma de lei.

Cabe frisar que o ciclo orçamentário não deve ser confundido com o exercício financeiro. Enquanto o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, inicia-se em 1º de janeiro e se encerra em 31 de dezembro de cada ano, o ciclo orçamentário é mais longo, já que começa no exercício anterior com as etapas de elaboração/planejamento da proposta orçamentária e de discussão/estudo/aprovação da Lei de Orçamento e somente se encerra nos exercícios seguintes com a sua avaliação e controle.

Podemos descrever, resumidamente, o ciclo orçamentário em quatro etapas distintas:

- 1) elaboração/planejamento da proposta orçamentária;
- 2) discussão/estudo/aprovação da Lei de Orçamento;
- 3) execução orçamentária e financeira; e
- 4) avaliação/controle.

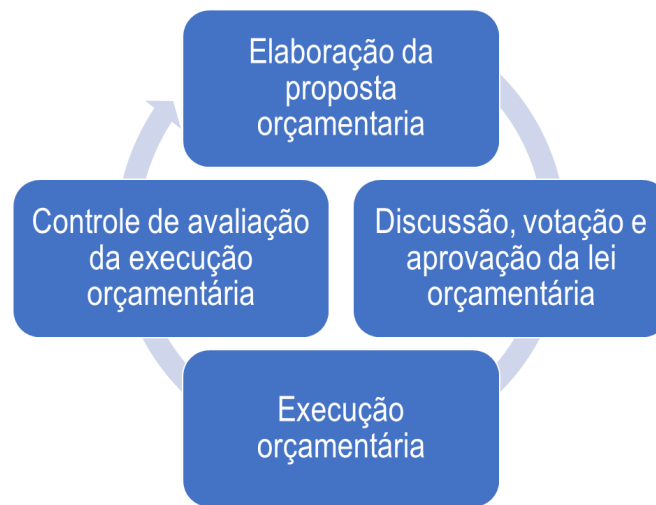


Figura 1. Processo orçamentário.

Fonte: Acervo da autora.

No âmbito administrativo, o planejamento representa a tentativa do agente público de assimilar corretamente as demandas da sociedade, estimar a capacidade de recolhimento de recursos financeiros e aplicá-los de acordo com as ações prioritárias. A partir daí parte-se para elaboração da proposta que resulta numa programação de médio prazo. Com isso a proposta tramita no âmbito do Poder Legislativo até sua aprovação.

A execução, por sua vez, assume a utilização dos créditos consignados no orçamento, tratando do fluxo de recursos financeiros necessários à realização efetiva dos gastos dos recursos públicos para a realização dos programas de trabalho definidos no orçamento.

Em uma última etapa, o Poder Público fiscaliza e controla os gastos efetuados, a fim de verificar um conjunto de atividades com objetivos distintos, mas que convergem na acuidade da programação. As informações obtidas pela fiscalização e controle dos gastos públicos, nas quais estão destacadas as falhas e os méritos do planejamento vigente, irão orientar o planejamento para o exercício subsequente.

Com o propósito de estabelecer, de forma objetiva, inter-relacionamento entre as execuções orçamentária e financeira, aqui são demonstrados os pontos de integração entre as etapas que compõem os fluxos e processos pertinentes.

É pertinente entender que recurso significa dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária (enfoque da execução financeira) e que crédito quer dizer dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização (enfoque da execução orçamentária). Ou seja, de um lado temos a descentralização de crédito (orçamento); e do outro, a movimentação de recursos (financeiro). Porém, ambos ocorrem concomitantemente.

Para organizar esse fluxo temos o Ministério da Economia, por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), que é o órgão central responsável pelo orçamento, enquanto que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central responsável pelo financeiro.

O fato é que tanto os créditos orçamentários quanto os recursos financeiros podem ser movimentados entre unidades gestoras. A movimentação de créditos do órgão central de orçamento para os órgãos setoriais chama-se dotação, enquanto que a movimentação de recursos do órgão central de programação financeira para os órgãos setoriais é chamada cota.

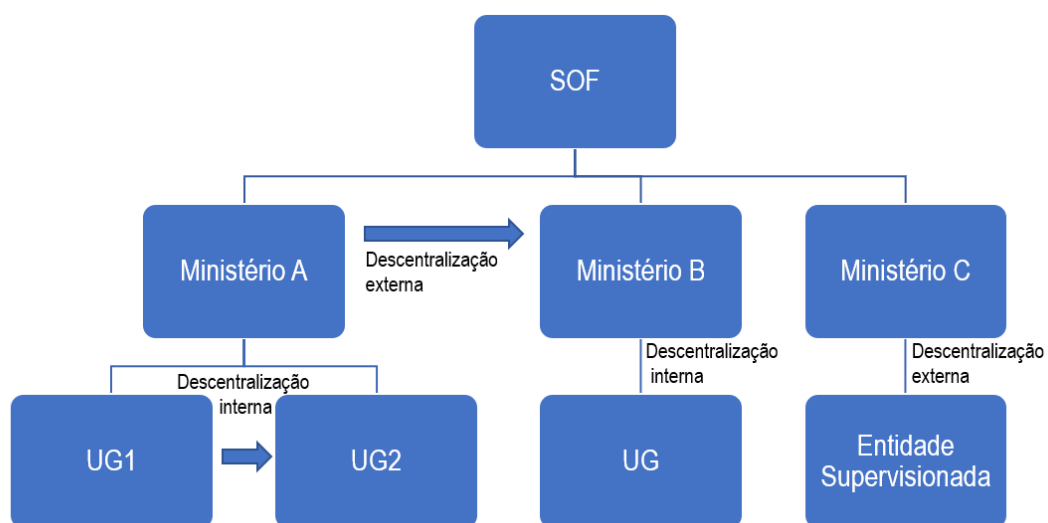


Figura 2 - Descentralização de créditos (fluxo orçamentário).

Fonte: Repositório ENAP (2014)

A movimentação de crédito entre órgãos distintos chamamos de descentralização externa ou destaque. Já a movimentação de recursos é conhecida como repasse financeiro. A movimentação de crédito de um órgão para as unidades a ele vinculadas, bem como entre elas, é definida como descentralização interna ou provisão, ao passo que a movimentação de recursos financeiros denomina-se sub-repasse. É importante destacar que essas movimentações ocorrem em tempo real no âmbito do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI).

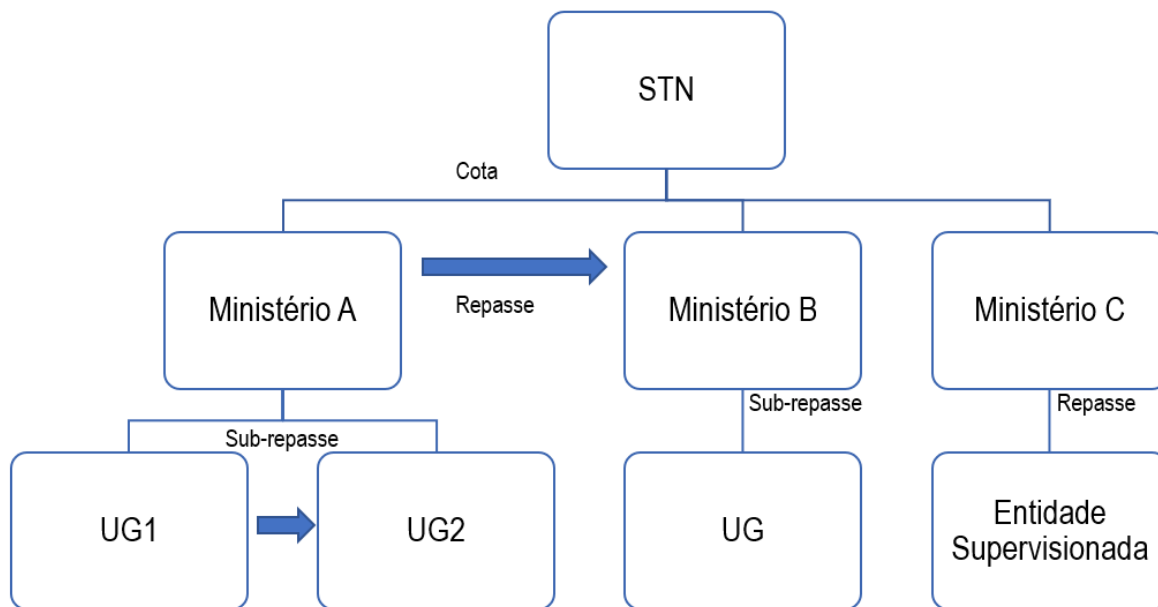


Figura 3 - Movimentação de recursos (fluxo financeiro).

Fonte: Repositório ENAP (2014)

Na prática, o orçamento corresponde ao planejamento dos gastos, os quais incluem planos de compras e contratações que, por sua vez, demandam licitações. Após homologação das licitações são emitidos os respectivos empenhos. O empenho é a fase na qual se reserva o dinheiro que será pago quando o bem for entregue ou o serviço concluído. Isso ajuda o governo a organizar os gastos pelas diferentes áreas do governo, evitando que se gaste mais do que foi planejado.

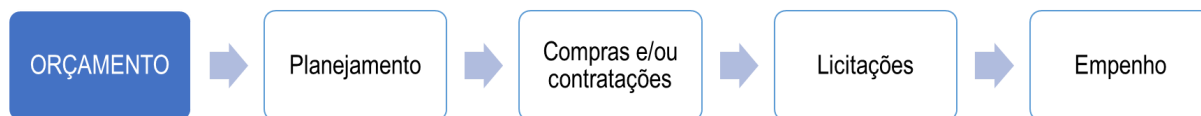


Figura 4 - Fluxo orçamentário interno.

Fonte: Acervo da autora.

O fluxo financeiro, por outro lado, inicia no recebimento de produtos ou na execução de serviços, que após comprovado de que o bem foi fornecido ou serviço prestado em total conformidade com as condições contratuais, é encaminhado para liquidação do documento hábil (Nota Fiscal). Com a nota liquidada, comprovando a execução da despesa, o órgão deverá receber o recurso para pagamento. Dependendo da origem do recurso, como o proveniente de Termo de Execução Descentralizada (TED), o órgão deverá observar os trâmites junto à entidade pagadora.

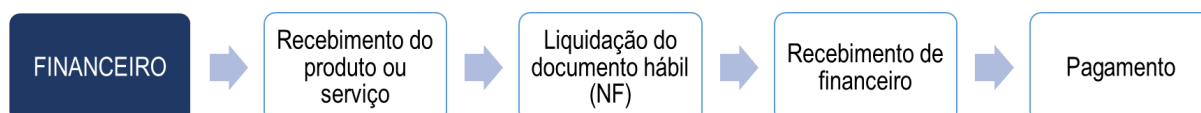


Figura 5 - Fluxo financeiro interno.

Fonte: Acervo da autora.

Fica demonstrado que tanto o ciclo orçamentário quanto o fluxo financeiro estão presentes no dia a dia das organizações. De um lado, temos um mecanismo de planejamento dos gastos públicos e do outro a execução desses gastos. Todo esse processo age de uma forma integrada, cujas etapas interagem e se complementam para que o ente público cumpra seus múltiplos papéis e funções.

Saiba Mais:

No âmbito das Instituições Federais de Ensino (IFES), o planejamento é realizado pelo Fórum de Planejamento e Administração da Rede (FORPLAN) que submete o projeto à análise do Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (CONIF) que, por sua vez, submete a aprovação do Ministério da Educação (MEC). Por fim, o MEC distribui o orçamento entre as instituições.

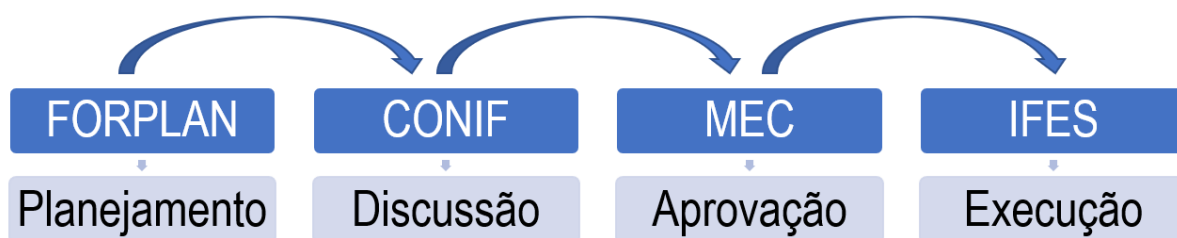


Figura 6 - Ciclo orçamentário nas IFES

Fonte: Acervo da autora.

2. Integração do planejamento governamental na perspectiva orçamentária-financeira

Primeiramente, compreendemos o papel do Estado diante do atendimento das necessidades e dos interesses da sociedade, o que faz da execução orçamentária e financeira um processo eficaz de planejamento que se converte em um mecanismo de políticas públicas.

Isso porque, em um ambiente de restrições, é preponderante potencializar o uso dos recursos, através de boas práticas de gestão, integradas ao planejamento, acompanhamento e controle da execução orçamentária e financeira.

A este respeito, a Constituição Federal de 1988 concebeu duas modalidades de planos: os planos de desenvolvimento econômico e social e os planos plurianuais. O primeiro voltado a propostas de políticas públicas a serviço do Estado

intervencionista, visando o aumento do Produto Interno Bruto (PIB), geração de renda e emprego, dentre outros. O segundo, refere-se à programação da administração pública e funciona como um guia para as autorizações orçamentárias anuais.

Repare que a integração do planejamento à execução orçamentário-financeira, em especial por meio da programação financeira de gastos e arrecadações é fundamental para que o Estado cumpra suas funções, sobretudo em um contexto dinâmico que exige eficiência e responsabilidade, considerando, ainda, a obrigatoriedade de incrementar o controle e a transparência pública.

Nesse sentido, o diploma constitucional ratificou a necessidade de integração entre o planejamento e a execução orçamentário-financeira, destacando em seu art. 174 a importância do planejamento para a administração pública, ao afirmar que a função planejamento é determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Tanto que no artigo 165, determina que cada ente da Federação deve editar, periodicamente, três instrumentos básicos de planejamento: os Planos Plurianuais, Diretrizes Orçamentárias e Orçamentos Anuais, todos formalizados mediante leis de iniciativa do Poder Executivo.

2.2 Instrumentos orçamentários

O modelo orçamentário brasileiro é definido no art. 165 da Constituição Federal de 1988, comendo-se de três instrumentos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses instrumentos são leis que regulam, cada uma com suas especificidades e desígnios próprios, o planejamento e o orçamento dos entes públicos nas três esferas de governo, os quais formalizam o seguinte processo:

Etapa	Atividade
Preliminar	<ul style="list-style-type: none">• Fixação das diretrizes;• Projeções e prognósticos.
Inicial	<ul style="list-style-type: none">• Preparo das normas e instruções;• Encaminhamento às unidades operacionais;• Estimativa da receita já estimada na LDO, mas podem ser revistos os parâmetros de projeção;• Estudo das despesas de pessoal e encargos, dos limites de despesas de custeio e investimentos por órgão, e custeio das atividades administrativas.
Intermediária	<ul style="list-style-type: none">• Indicação, pelas unidades operacionais, dos programas de trabalhos a serem desenvolvidos;• Consolidação das propostas parciais do orçamento.
Final	<ul style="list-style-type: none">• Consolidação das propostas setoriais;• Formalização da proposta geral de orçamento;• Aprovação geral pelo chefe do Executivo;• Encaminhamento ao Legislativo.

Quadro 1 - Processo de elaboração dos instrumentos orçamentários.

Fonte: Crepaldi e Crepaldi (2013).

Cabe ao Plano Plurianual (PPA) estabelecer diretrizes de médio prazo. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) deve ser compatível com o PPA, a qual estabelece, entre outros, o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública Federal e orienta a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para o ano seguinte. A Lei Orçamentária Anual (LOA), que deve ser compatível com o PPA e com a LDO, contempla os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das estatais.

2.2.1. Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual (PPA) é um instrumento de planejamento governamental, destinado a organizar e viabilizar a ação pública a médio prazo. Conforme dispositivo constitucional, estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O PPA constitui a fase de planejamento do ciclo orçamentário, concebido para ter aplicação por um período de quatro anos, contados desde o início do segundo ano de mandato do Chefe do Poder Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito) até o final do primeiro exercício financeiro subsequente, conforme estipulado no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que integra a Constituição Federal.

Além de estabelecer diretrizes, objetivos e metas para as despesas, o PPA é também o principal instrumento de organização da atuação do governo, visto que foi projetado para direcionar a integração do processo orçamentário de determinado exercício ao que foi planejado a médio prazo.

Com vistas a garantir que esse papel seja executado adequadamente, o [Manual Técnico do Plano Plurianual](#), emitido pelo Ministério da Economia, estabelece os eixos estratégicos que representam as principais linhas da atuação para o período de implementação do Plano:

- acesso universal à educação de qualidade para garantir a cidadania e ampliar as capacidades da população;
- inclusão social para além da renda, com melhor distribuição das oportunidades de acesso a bens e serviços públicos com foco na qualidade; e
- ampliação da produtividade e da competitividade da economia, com fundamentos macroeconômicos sólidos e ênfase nos investimentos públicos e privados, especialmente em infraestrutura.

Os eixos estratégicos correspondem ao conjunto das diretrizes estratégicas que norteiam as ações governamentais para os próximos quatro anos. São os pontos centrais de integração das diversas áreas administrativas que ditam o alinhamento estratégico necessário à elaboração dos Programas Temáticos para a construção da dimensão tática do plano.

Em relação aos objetivos, a ideia é que o PPA expresse o que precisa ser modificado e o que se deseja para o país. Já as metas, apresentadas em elementos mais quantitativos ou qualitativos, a depender das especificidades de cada caso, tornam as diretrizes e os objetivos menos subjetivos.

No caso da União, enquanto o PPA cumpre a função de plano estratégico em sentido amplo, compreendendo todas as áreas de atuação do setor público, os planos nacionais, regionais e setoriais apresentam planos estratégicos focados em determinada função de governo, seja de caráter nacional, regionalidade ou área setorial, como, por exemplo: educação, transporte rodoviário, desenvolvimento, saúde, setor industrial, entre outros.

Saiba Mais:

Embora o PPA seja o plano de maior projeção no processo orçamentário, há ainda outros planos de estatura constitucional que merecem destaque. Conforme delibera o art. 165, § 4º, da Constituição, os planos e programas nacionais, regionais e setoriais nela previstos devem ser elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional, ou seja, aprovados em lei.

Os planos nacionais, regionais e setoriais podem ter qualquer duração, a depender das especificidades de seu tema. Como exemplo, a Lei nº 13.005/2014 que aprovou o [Plano Nacional de Educação \(PNE\) para 2014-2024](#). A vigência decenal foi estipulada por meio da Emenda Constitucional nº 59/2009. Conseqüentemente, um novo plano deve ser estabelecido por lei para vigor de 2025 a 2035.

2.2.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Feito o planejamento, o Poder Executivo deve elaborar e encaminhar ao Parlamento o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que constitui o elo entre planejamento e orçamento.

A LDO compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, que deverão ser compatíveis com o PPA. Além disso, orienta a elaboração da lei orçamentária, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Convém destacar que nem toda a programação prevista no PPA tem que estar inserida na LDO, pois o plano vale por quatro anos, enquanto a LDO, apenas por um ano. Ademais, a LDO deve ressaltar as prioridades para a lei orçamentária do exercício subsequente. Dessa forma, é comum que a LDO preveja a inclusão no orçamento de apenas uma parcela do previsto no PPA, muito embora não haja dispositivo legal ordenando a matéria.

Em seguida, a proposta para o orçamento do exercício subsequente é encaminhada ao Congresso, que deve assegurar a compatibilidade com a LDO e com o PPA. De acordo com o artigo 22 da Lei n. 4.320/64, no que diz respeito ao seu conteúdo, a proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas leis orgânicas dos municípios, será composta por:

- **Mensagem**, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;
- **Projeto de Lei de Orçamento**;

- **Tabelas explicativas**, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:
 - A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;
 - A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;
 - A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;
 - A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
 - A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e
 - A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.
- **Especificação dos programas** especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificativa econômica, financeira, social e administrativa.

Merecem atenção no âmbito da elaboração da proposta orçamentária, as atividades preliminares inerentes à alocação dos recursos, considerando o cenário fiscal, de modo a compatibilizar capacidade de financiamento e dispêndio dos recursos previstos, passando pelas etapas de fixação da meta fiscal, projeção de receitas, projeção das despesas obrigatórias e apuração das despesas discricionárias.

Assim como o PPA, a LDO também representa uma inovação da Constituição de 1988. Com a redemocratização do país, esse instrumento foi concebido para conferir ao Poder Legislativo acentuada participação no processo orçamentário desde a elaboração da proposta de orçamento anual, e não apenas a partir do momento em que o correspondente projeto de lei é encaminhado para apreciação.

Com esse objetivo, a LDO foi logicamente encadeada como lei interposta entre o PPA e a LOA exercendo um papel tático (intermediário entre o estratégico e o operacional) no que tange à integração das leis orçamentárias.

2.2.3. Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual (LOA) funciona como instrumento de planejamento operacional, expressando a alocação de recursos públicos, sendo operacionalizada por meio de diversas ações. É orientada pelas diretrizes, objetivos e metas do PPA, compreendendo as ações a serem executadas, seguindo as metas e prioridades estabelecidas na LDO.

Dessa forma, à luz do PPA e da LDO, cabe à LOA estimar as receitas e fixar as despesas, de modo a efetivamente autorizar a realização de gastos públicos em determinado exercício financeiro.

Nos termos do dispositivo constitucional, a LOA é composta por três orçamentos: fiscal, seguridade social e investimentos das empresas:

a) O **orçamento fiscal**: refere-se aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

b) O **orçamento da seguridade social**: abrange as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público, nas despesas relacionadas à saúde, previdência e assistência social.

c) O **orçamento de investimento**: registra os investimentos (aquisição de bens componentes do ativo imobilizado) das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

No âmbito federal, os sistemas de planejamento e de orçamento foram disciplinados pela Lei nº 10.180/2001. Estados, DF e Municípios, da mesma forma que a União, organizam os próprios sistemas, respeitadas as normas gerais de direito financeiro fixadas em lei nacional.

É preciso atentar para a palavra estimativa de receita, uma vez que a receita orçamentária pode ser arrecadada acima do valor previsto no orçamento público,

por não existir um teto para ela. Por outro lado, tratando-se da despesa, usamos a expressão fixação, por ser prevista com um limite até o qual poderá ser executada.

Ressaltamos que a autorização na LOA é condição necessária para sua realização da despesa pública, posto que, a própria Constituição Federal, nos incisos I e II do artigo 167, veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual e a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

O fato de ser necessária a autorização legal para a realização de gasto público não significa, todavia, que a previsão de determinada despesa na LOA, por si só, assegura direito subjetivo para os destinatários das dotações orçamentárias.

Nessa perspectiva, temos uma conjuntura brasileiro de rigidez orçamentária que, em função de um elevado volume de despesas obrigatórias e vinculações de receitas a finalidades específicas, reduz, consideravelmente, a margem de liberdade dos gestores públicos, na medida em que a alocação de recursos submete-se a um conjunto de regras previamente estipuladas por comandos constitucionais e legais, condicionando, excessivamente, a elaboração dos orçamentos públicos.

2.2.4. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), representada na Lei Complementar nº 101/2000, estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Nos termos da própria lei, isso significa ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas.

Tal legislação alcança todos os entes estatais: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seus respectivos Poderes, fundos e entidades da administração indireta (autarquias, fundações e empresas estatais dependentes). Mesmo não dependentes do erário central, instituições mantidas pelo poder público estão sujeitas aos limites e condições do regime de finanças governamental.

Em complemento, devemos observar que a LRF, editada num cenário de valorização do equilíbrio das contas públicas, conferiu à LDO novas e importantes atribuições, além das constitucionalmente previstas, especialmente no tocante à fixação de metas fiscais, tornando instrumento chave para a consolidação da gestão fiscal responsável no país.

Em síntese, a LRF agregou novas atribuições à Lei de Diretrizes Orçamentárias para que coubesse a esta lei dispor sobre:

- equilíbrio entre receitas e despesas;
- critérios e forma de limitação de empenho (o chamado “contingenciamento”);
- normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Assim, o principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal consiste em estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, abrangendo os seguintes princípios:

- planejamento;
- transparência;
- participação popular;
- equilíbrio;
- preservação do patrimônio público;
- limitação de despesas;
- controle do endividamento público.

Conforme especificado na própria lei, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento

de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Considerando a ênfase dedicada ao equilíbrio das contas públicas, a LRF determinou, ainda, que as LDOs de todos os entes da Federação devem conter um anexo de metas fiscais e outro de riscos fiscais.

No anexo de metas fiscais devem ser estabelecidas as metas anuais relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para um horizonte de três anos.

O anexo de riscos fiscais deve conter a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas na hipótese de se concretizarem.

No que se refere à transparência, esta será alcançada por meio do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público.

Para esse fim, diversos mecanismos foram instituídos pela LRF, entre eles:

- a participação popular na discussão e na elaboração dos planos e orçamentos;
- a disponibilidade das contas dos administradores, durante todo o exercício, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade;
- a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, igualmente de acesso público e ampla divulgação.

Como foi visto, a LRF empenha-se em assegurar o planejamento financeiro, coibindo que os recursos vinculados a uma finalidade específica sejam utilizados em

outra. Isto vale, inclusive, para exercícios seguintes, evitando irregularidades no planejamento e desvios de verbas públicas para objetivos diversos daqueles a que elas foram prometidas.

2.2.5. Prazos e vigências das leis orçamentárias

No âmbito da União, os prazos e a vigência relacionados ao PPA, à LDO e à LOA foram disciplinados no art. 35, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal de 1988, adiante transcrito, e devem ser definitivamente regulamentados por intermédio de futura lei complementar:

Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

- I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;
- II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;
- III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

No aguardo da Lei Complementar, a União adota o prazo fixado na ADCT, enquanto os Estados e Municípios cumprem prazos estabelecidos em normas locais, em especial nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais.

O Projeto de Lei Complementar aprovado no Senado Federal e que se encontra na Câmara dos Deputados estabelece novos prazos para encaminhamento aos órgãos legislativos dos projetos de lei do sistema orçamentário. Tomando como parâmetro o dispositivo da Constituição Federal, o quadro a seguir sintetiza os objetivos, vigências e prazos aplicáveis às leis orçamentárias da União:

Instrumento	Foco	Vigência	Prazo (execução/legislação)	Pazo (legislação/execução)
PPA	Orientação estratégica, diretrizes, prioridades e metas	4 anos	até 31/ago	até 22/dez
LDO	Prioridades e metas que orientarão a elaboração do orçamento	1,5 ano	até 15/abr	até 17/jul
LOA	Dimensão orçamentária e financeira anual	1 ano	até 31/ago	até 22/dez

Quadro 2 - Resumo comparativo dos instrumentos orçamentários.

Fonte: Acervo da autora.

Ou seja, no âmbito federal, o projeto de lei do PPA será encaminhado, pelo Poder Executivo, ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro).

Já o projeto da LDO deverá ser enviado ao Congresso Nacional até oito meses e meio antes do encerramento do exercício (15 de abril) e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (17 de julho).

Finalmente, o projeto da LOA deverá ser remetido ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro).

Convém acentuar que, do ponto de vista jurídico, as leis orçamentárias passam a vigor a partir da data de publicação. Desta forma, a coluna da vigência do Quadro 2, representa uma simplificação da realidade, uma vez que, os prazos informados na referida coluna podem ser reduzidos na medida do atraso associado à aprovação e publicação das leis em questão.

Essa observação é válida, principalmente, no que diz respeito à LDO, pois, considerando que a Constituição estabelece que a sessão legislativa não pode ser interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, a data de publicação desta lei pode variar consideravelmente.

3. Discussão e aprovação das leis orçamentárias

Conforme apresentado no artigo 166 da Constituição Federal de 1988, os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

Assim, cabe a uma comissão mista permanente, composta por Senadores e Deputados, denominada de Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), examinar e emitir parecer sobre os projetos relativos ao PPA, LDO, LOA, créditos adicionais e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República, além de examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária.

A elaboração da lei orçamentária, de forma geral, passa pelo seguinte processo legislativo especial:

- **Iniciativa:** as leis orçamentárias são de competência do Chefe do Executivo, assim como sua apresentação dentro dos prazos estabelecidos. Caso os prazos não sejam cumpridos, incorrerá em crime de responsabilidade.
- **Discussão:** refere-se aos debates em plenário e envolve: estudos e análises, consultas, solicitação de informações, apresentação de emendas, audiências públicas para apreciação da matéria, voto do relator e votação em plenário.
- **Emendas:** alterações no projeto que está sendo avaliado.

- **Aprovação:** o projeto é então fundido às emendas, dando origem ao substitutivo que finalmente é discutido e votado pelo plenário da casa Legislativa.
- **Sanção:** é o ato do chefe do Executivo confirmando a lei votada pelo Legislativo, para levar à promulgação e publicação.
- **Veto:** caso não esteja de acordo com o projeto de lei, o chefe do Executivo pode vetá-lo total ou parcialmente, no prazo de 15 dias úteis contados do recebimento do projeto, comunicando, em até 48 horas, no caso da União, ao presidente do Senado Federal os motivos que o ensejaram.
- **Promulgação:** atesta a existência da lei como executável, mas ainda não obrigatória, pois precisa ser publicada.
- **Publicação:** é ato de tornar a lei de conhecimento público para que entre em vigor, devendo ser publicada no Diário Oficial.

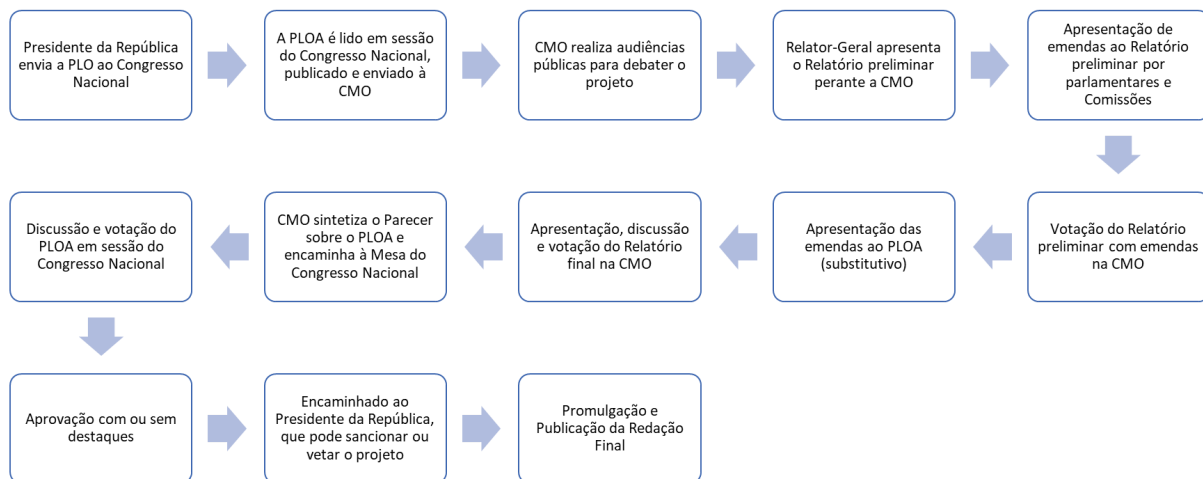


Figura 7 - Fluxograma simplificado do Projeto de Lei Orçamentária (PLOA)

Fonte: Câmara dos Deputados (2022)

É relevante registrar ainda que, enquanto não iniciada a votação na CMO, da parte cuja alteração é proposta, o Presidente da República pode enviar mensagem

para propor modificação nos projetos do PPA, da LDO, da LOA e de Créditos Adicionais.

Além disso, durante a apreciação da matéria orçamentária, os integrantes das casas Legislativas podem acrescentar novas programações orçamentárias, representadas por emendas parlamentares, com o objetivo de atender as demandas das comunidades que representam.

As emendas parlamentares têm por objetivo servir para aperfeiçoar o que o Poder Executivo propôs por meio dos instrumentos de planejamento e orçamento e têm o poder de influenciar no que tange à alocação do dinheiro público.

O artigo 63 do diploma constitucional regula essa matéria no sentido de que não possa haver aumento da despesa prevista nos projetos apresentados pelo Poder Executivo. Também não podem as emendas apresentadas serem incompatíveis com o PPA e com a LDO. Nesse ponto, veja o que nos revela o § 3º do artigo 166 da Constituição Federal:

As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

- I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:
 - a) dotações para pessoal e seus encargos;
 - b) serviço da dívida;
 - c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou
- III – sejam relacionadas:
 - a) com a correção de erros ou omissões; ou
 - b) com os dispositivos do texto do projeto de lei (são chamadas de emendas de redação, pois visam melhorar o texto, tornando-lhe mais claro e preciso).

Tem sido frequente a aprovação de emendas parlamentares com recursos provenientes da Reserva de Contingência e de reestimativas de receitas. O caso de emendas que objetivem aumentar a previsão de receitas não está, explicitamente, previsto na Lei Maior, mas podem ser apresentadas e aprovadas sob a proteção do

mandamento constitucional que prevê a aprovação de emendas que sejam relacionadas com a correção de erros ou omissões.

O Congresso Nacional revisa a previsão, que pode ser maior ou menor do que a do Poder Executivo. Se for maior, haverá receitas em maior quantidade que despesas e o excesso de receitas poderá ser utilizado para o atendimento às emendas parlamentares.

Entretanto, se a previsão de arrecadação de receitas feita no Congresso Nacional for menor do que a encaminhada pelo Presidente da República, deverá haver cortes nas programações de despesa constantes do projeto de lei orçamentária. Cabe lembrar que a revisão da estimativa de receitas pode ser feita em qualquer momento durante a tramitação da lei orçamentária no Congresso Nacional.

Após discutido o projeto de lei, deve haver a respectiva aprovação em cada uma das casas que formam o Congresso Nacional, que ocorre por maioria simples, já que é uma lei ordinária, embora com rito especial. Com a sanção presidencial, encerra-se essa fase, mas, caso haja o veto, seja ele parcial ou total, deve ser apreciado pelo Poder Legislativo, podendo ser rejeitado ou confirmado.

4. Execução orçamentária e financeira

Esta etapa corresponde à arrecadação das receitas e realização das despesas, assumindo a forma de fluxo de recursos que entram e saem do Tesouro. Diferente das organizações privadas nas quais, geralmente, a execução financeira é autônoma em relação ao orçamento, as finanças governamentais têm o orçamento como marco definidor. Desta forma, o comportamento financeiro da administração pública é resultado da execução de determinada programação que se reveste da forma orçamentária.

A execução orçamentária pode ser definida como sendo a utilização dos créditos orçamentários (dotação ou autorização de gasto) consignados na Lei Orçamentária Anual (LOA). A execução financeira, por sua vez, significa a utilização

de recursos financeiros (dinheiro) seguindo uma programação financeira, como forma de assegurar o atendimento das demandas do Estado.

Podemos dizer que a execução orçamentária e a execução financeira ocorrem simultaneamente e estão associadas. Assim, mesmo que haja o crédito orçamentário, se não houver recurso financeiro não poderá ocorrer a despesa; da mesma forma, ainda que exista recurso financeiro ele não poderá ser gasto caso não haja o crédito orçamentário.

Vamos relembrar que para atender às necessidades da sociedade, o Estado precisa manter sua estrutura, oferecer bens e serviços e realizar obras. Logo isso exige gastos e para supri-los o governo precisa de dinheiro e faz isso através da cobrança de taxas e impostos. A receita é, então, o dinheiro que o governo dispõe e sua execução passa por quatro estágios:

a) **Previsão:** refere-se à projeção da receita a ser arrecadada em cada exercício financeiro, levando em consideração, no mínimo, os três últimos exercícios e as perspectivas de arrecadação dentro do contexto macroeconômico do país e da política fiscal adotada pelo governo federal.

b) **Lançamento:** consiste no registro das receitas decorrentes de impostos diretos ou quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato. De acordo com o Art. 53. da Lei 4320/64, o lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

c) **Arrecadação:** corresponde aos pagamentos realizados, isto é, o recebimento das receitas do Estado pelos agentes arrecadadores. Essa arrecadação vem de impostos, de aluguéis e venda de bens, prestação de alguns serviços, venda de títulos do Tesouro Nacional, recebimento de indenizações etc.

d) **Recolhimento:** é o ingresso da receita nos cofres públicos, etapa na qual o valor está disponível para o Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa, conforme determina o art. 56 da Lei nº 4.320/64.

Com relação à despesa pública, podemos afirmar que é a aplicação do dinheiro arrecadado para custear os serviços públicos prestados à sociedade ou para a realização de investimentos. Significa realizar as despesas previstas no orçamento público, seguindo os seguintes estágios:

a) **Fixação:** compreende a origem dos créditos orçamentários, iniciada na elaboração orçamentária e que se materializa pela publicação da Lei do Orçamento Anual (LOA).

b) **Empenho:** representa o comprometimento de parte do orçamento com uma determinada despesa. Conforme art. 58 da Lei 4320/64, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente.

c) **Liquidação:** consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, conforme art. 63 da Lei 4320/64, essa verificação tem por fim apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata do débito e a quem se deve pagar tal importância.

d) **Pagamento:** corresponde ao desembolso financeiro em favor do credor que pode ser efetivado por meio de cheque nominativo, de ordem bancária ou suprimento de fundos. Com base no Art. 64 Lei 4320/64, a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Por fim, reiteramos que, no Brasil, o exercício financeiro observado pelo setor público corresponde ao ano civil, portanto, os orçamentos anuais são executados no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

5. Avaliação e controle orçamentário

O controle e a avaliação da execução do orçamento público corresponde à última etapa do ciclo orçamentário, por meio da qual o Estado avalia a regularidade

(legalidade e legitimidade) e a qualidade (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade) das receitas e despesas.

Nota-se que, com o crescimento das funções executivas do governo e, conseqüentemente, de suas receitas e despesas, a ênfase do controle passou a ser dirigida à execução do orçamento. De acordo com a Lei nº 4.320/64, esse controle compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

As modalidades de controle relacionadas à legalidade e à fidelidade funcional dos agentes tratam da observância de normas e de determinações legais da gestão. Já a avaliação do cumprimento do programa de trabalho representa uma evolução proveniente dos avanços nas formas de controle e estruturação do orçamento.

Vale lembrar que o orçamento é um instrumento de controle da sociedade sobre os gastos públicos realizados por seus agentes. Tradicionalmente, é uma forma de assegurar ao Executivo e ao Legislativo que os recursos serão aplicados conforme previsto em seus termos e segundo as leis. Atualmente, além do controle legal, busca-se o controle de resultados em uma visão mais completa da efetividade das ações governamentais.

Embora esta etapa esteja colocada como a última no ciclo orçamentário, não significa que ocorra apenas ao final do exercício financeiro. Um bom gestor deve avaliar concomitantemente a regularidade e a qualidade da execução do orçamento que lhe cabe, adotando medidas tempestivas com vistas à correção de rumos e aprimoramento de ações administrativas.

A rigor, o responsável primário pelo controle da boa e regular aplicação dos recursos orçamentários é o gestor que executa as despesas e as políticas públicas. Trata-se de poder-dever (uma atribuição e uma obrigação simultâneas) de garantir a

legalidade e a eficiência dos atos administrativos, pois todo administrador público se submete estritamente ao que a lei determina.

A verdade é que o administrador diretamente envolvido na execução dispõe das melhores condições de agir de forma tempestiva e eficaz na fiscalização do controle da regularidade e da qualidade do gasto público. Tanto que, em caso de irregularidades com culpa comprovada do gestor, esse pode ser responsabilizado pessoalmente pelos atos tidos por ilegais, seja na esfera administrativa ou judicial.

A função do controle foi evoluindo até adquirir uma visão mais completa das consequências econômicas e sociais das operações do Estado como garantia de melhor lisura na gestão pública. É preciso entender que o controle tem sido um mecanismo tendente a assegurar, ao governo e aos seus ministérios e ao Poder Legislativo, que os recursos públicos sejam arrecadados e aplicados de acordo com as dotações orçamentárias e outras leis relevantes (controle de conformidade) e que o uso dado aos recursos de acordo com a administração representa total e exatamente a sua posição financeira (controle financeiro).

Retomando a Lei 4320/64, há dois sistemas de controle da execução orçamentária: interno e externo. Não obstante, a Constituição Federal de 1988, mantém essa concepção e a amplia seu sentido, quando em seu artigo 70 estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

5.1 Controle interno

O controle interno é realizado por órgão interno à própria Administração controlada, dentro de sua estrutura, responsável por atender às metas organizacionais de forma consistente, garantir a eficiência operacional, gerar relatórios confiáveis e em conformidade com leis, regulamentos e políticas diversas.

Os procedimentos de controle interno devem ser realizados por agente que não praticou o ato avaliado, mas se insere na estrutura do Poder em que o ato foi praticado, sendo, portanto, considerado secundário. Aliás, é oportuno enfatizar que, segundo a Constituição Federal de 1988, os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

De acordo com a Lei 4320/64, o Poder Executivo exercerá o controle da execução orçamentária, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, no qual verificará a legalidade dos atos continuamente e realizará, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos. Além disso, compete aos respectivos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Inserido nesse contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu artigo 54, consolida as competências do organismo responsável pelo controle interno, dentre elas, a emissão, ao final de cada quadrimestre, de Relatório de Gestão Fiscal assinado pelos titulares dos Poderes e dos órgãos dotados de autonomia, no qual constará, conforme descrito no art. 55:

I – comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo-a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º ;

II – indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III – demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

- 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea “b” do inciso IV do art. 38.

Dada a dimensão do aparelho estatal, a legislação exige que cada um dos poderes estabeleça estruturas e métodos de controle, fiscalização e auditoria. Nessa perspectiva, o artigo 74 da Constituição Federal determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O que se extrai do regramento constitucional é que cada Poder deverá ter, em sua estrutura, um sistema de controle interno, entendido como órgão ou unidade constituído de agentes dedicados a essa atividade, mediante procedimentos e rotinas próprias. Esses sistemas estabelecidos no Legislativo, no Executivo e no Judiciário, deverão atuar de forma integrada.

Segundo o Decreto Lei nº 200/1967, o controle deve ser exercido em todos os níveis, compreendendo o controle interno primário, o controle pelos órgãos próprios de cada sistema e o controle pelos órgãos de auditoria. No âmbito da Administração Pública Federal, o órgão de controle interno do Poder Executivo é a Controladoria-Geral da União (CGU).

Cabe à CGU realizar as atividades de auditoria e fiscalização no Poder Executivo Federal, procedimento por meio do qual avalia as regularidades (legalidade e legitimidade) e qualidade (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade) da execução do orçamento público.

Em conformidade com os padrões da CGU, a implementação de controles internos deverá ocorrer com a estruturação de um modelo de governança constituído por meio das seguintes linhas de atuação:

- primeira linha, que compreende as atividades da gestão operacional relacionadas ao gerenciamento de riscos e de controles internos com vistas a fornecer segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos institucionais;
- segunda linha, que compreende as funções de gestão relativas ao assessoramento, à coordenação, à supervisão e ao monitoramento das atividades de gerenciamento de riscos e controles internos executadas no âmbito da primeira linha;
- terceira linha, representada pela função de auditoria interna, que atua com base nos pressupostos de independência e objetividade, com o propósito de adicionar e proteger valor, melhorar as operações e contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais, mediante prestação de serviços de avaliação e de consultoria sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

De acordo com a Lei nº 10.180/01, as atividades da terceira linha são exercidas pelas seguintes unidades:

- Secretaria Federal de Controle Interno da CGU, como órgão central do sistema;
- Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Presidência da República, do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa e da Advocacia-Geral da União (ainda não criada), e a Auditoria Interna do Banco Central do Brasil, como órgãos setoriais;

- Centros de Controle Interno dos comandos militares, como unidades setoriais;
- Unidades de auditoria interna (Audin) de órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, como órgãos auxiliares.

A CGU, como órgão central do sistema, exerce o papel de orientação normativa e supervisão técnica sobre a atividade de auditoria interna do Poder Executivo Federal. Essas competências são complementadas pelo disposto no artigo 24 da Lei 10.180/2001:

- V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;
- VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;
- X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;
- XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

Contudo, as atribuições da CGU são muito mais amplas, pois envolvem ainda as atividades de:

- **correição:** apuração de descumprimentos funcionais de agentes públicos e de empresas que mantêm relacionamento com o setor público;
- **ouvidoria:** recepção de demandas da comunidade e controle social; e
- **prevenção à corrupção:** práticas preventivas de atos ilícitos.

Nos demais entes da federação, também deve haver órgãos de controle interno. Porém cada Estado, Município ou Distrito Federal é autônomo para estabelecer o formato de seu sistema de controle interno. O que se observa, como

mais comum, é a utilização do modelo de controladoria do mesmo modo que a União, ou seja, órgão especializado em auditoria, fiscalização e outras atividades de controle.

Como foi percebido, o controle interno é constituído pela realização de avaliações relativas ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento, cuja finalidade é a avaliação dos resultados das gestões orçamentárias, financeiras e patrimoniais, segundo os conceitos de eficiência e eficácia.

Nota-se, portanto, que a avaliação deve ser parte central das preocupações de cada unidade responsável pela execução do trabalho. Todavia, não basta a facilidade propiciada pelas leis; é essencial reconhecer que a própria norma é indutora de aperfeiçoamentos, exigindo o cumprimento de determinados requisitos qualificadores em prol da melhoria do orçamento e, conseqüentemente, da gestão de recursos públicos.

5.2. Controle externo

O sistema de controle externo é realizado por órgão externo à Administração controlada, no âmbito de outro Poder, como instituição independente e autônoma, o qual enfatiza os aspectos financeiro e jurídico da gestão pública, especialmente quanto à legalidade dos atos dos agentes da administração governamental, visando preservar a correção, a lisura e a honestidade nos procedimentos administrativo-financeiros públicos.

O controle externo coexiste com o controle interno, uma vez que ambos possuem competência simultânea para exercer avaliação sobre o orçamento público. Observe, porém, que o controle interno (seja do Executivo, Legislativo ou Judiciário) só pode exercer tal atribuição dentro do próprio Poder a que se vincula. Já o controle externo pode atuar sobre toda a Administração Pública, em todos os três Poderes, por força da Constituição Federal.

O artigo 49 do regramento constitucional, dá ao poder legislativo a titularidade do controle externo para julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo; bem como fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta.

Essas disposições constitucionais consolidam o estabelecido no artigo 81 da Lei n. 4320/64 que prevê o controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Com esses dispositivos evidenciam que as questões centrais de interesse do controle externo são os aspectos legais relacionados à arrecadação e à aplicação dos dinheiros públicos e à observância dos limites financeiros consignados no orçamento.

Nessa perspectiva, a LRF, em seu art. 59, no que se refere à gestão fiscal, encarrega o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público de fiscalizar o cumprimento das regras que a lei estabelece, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Lembre-se que a lei orçamentária é uma autorização para o gestor público executar as despesas para atender às finalidades lá estabelecidas, logo, essa missão deve ser fiscalizada para garantir que esteja dentro da regra aprovada. Portanto, é natural que o Poder Legislativo, que aprova o orçamento, detenha o

poder legítimo para fiscalizar sua execução. Aliado a isso, o Congresso Nacional é formado por representantes eleitos pela sociedade, logo, em última análise, significa que a população, de forma indireta, está fiscalizando o uso dos recursos públicos.

Tem-se que o artigo 71 da Constituição Federal determina que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), ao qual compete:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

O TCU é um tribunal administrativo, autônomo e independente que auxilia o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país, através da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade.

No caso dos demais entes federados, a Constituição dispõe que suas normas também se aplicam aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Isto é, em caso de recursos públicos estaduais ou municipais, a prestação de contas deve se dar perante o respectivo Tribunal de Contas, para fins de apreciação e julgamento.

Entretanto, o dever de prestar contas estabelecido na Constituição Federal, não é um fim em si mesmo. Quer dizer que, não basta prestar contas, essas precisam ser analisadas e seu exame deve ser compartilhado com a sociedade, mediante julgamento das contas dos gestores.

Veja que as competências do Tribunal de Contas são amplas e abrangem um conjunto de atividades que perpassam as etapas de investigação, apuração, caracterização, responsabilização e sanção de irregularidades praticadas por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou ainda, que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Saiba Mais:

Além disso, convém citar as Leis complementares e as ordinárias que atribuem competências acessórias ao TCU, a exemplo:

- [Lei de Crimes Fiscais \(Lei 10.028/2000\)](#)
- [Lei de Responsabilidade Fiscal \(Lei Complementar 101/2000\)](#)
- [Lei de Licitações e Contratos \(Lei 8.666/1993\)](#)
- [Leis de Diretrizes Orçamentárias \(editadas anualmente\), exemplo: Lei nº 14.144, de 22 de abril de 2021](#)

Considerações finais

Este caderno teve por objetivo conduzir os estudos em relação à Gestão Orçamentária e Financeira, a partir da sua origem normativa, perpassando pela interferência do Estado na economia, até sua condição técnica, aqui apresentada como principal mecanismo de planejamento governamental, que se converte em um instrumento de políticas públicas.

A implementação da Lei 4320/64 e do Decreto 200/67, bem como Constituição Federal de 1988 e outras legislações complementares, deram forma ao que hoje consideramos como orçamento público, visto que trazem o norteamento e as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral da União.

Cabe ao Orçamento Geral da União prever tanto as receitas que o Estado espera arrecadar quanto fixar as despesas a serem efetuadas, em um determinado período, sendo, portanto, essencial para acompanhar as prioridades do governo para cada ano, oferecer serviços públicos adequados e fiscalizar o uso do dinheiro público.

Nesse contexto, este material possibilita ao cursista conhecer o ciclo orçamentário, seus instrumentos, sua conexão com o planejamento e como acontece o processo de elaboração, discussão e aprovação das leis que regem o orçamento.

Também são apresentados os estágios da execução orçamentária e financeira, do ponto de vista prático, e, por fim, como se dá o controle e a avaliação de todo esse sistema, por meio do qual o Estado avalia a regularidade e a qualidade das receitas e despesas, mediante controle interno e controle externo.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

BRASIL. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas.

BRASIL. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 14.144, de 22 de abril de 2021**. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Orçamento da União**: fluxograma simplificado da LOA. Disponível [neste link](#). Acesso em 15/Jan/2022.

CREPALDI, S. A; CREPALDI, G. S. **Orçamento Público**: Planejamento, elaboração e controle. São Paulo: Saraiva, 2013.

ENAP. **Orçamento Público**: Conceitos Básicos. Disponível [neste link](#). Acesso em 23/Jan/2022.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. 8. ed. São Paulo: Cengage, 2020.

MUSGRAVE, R. A. **The Teory of Public Finance**. New York. McGraw-Hill, 1958.

Teixeira, A. F. **Gestão de recursos**. Brasília: ENAP, 2014.

Teixeira, A. F. **Gestão orçamentária e financeira**. Brasília: ENAP, 2014.