



PROGRAMA DE QUALIFICAÇÃO
GESTÃO AMBIENTAL

CADERNO DE ESTUDO

EXECUÇÃO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO

FICHA CATALOGRÁFICA

I59 Instituto Brasileiro de Administração Municipal

Caderno de estudo: execução e controle orçamentário e financeiro. / IBAM. – Rio de Janeiro: IBAM, 2016.

40 p. : il. color.

(Série Programa de qualificação gestão ambiental)

Inclui Referências

1. Finanças públicas. 2. Orçamento. I. Instituto Brasileiro de Administração Municipal.
II. Título. III. Série.

CDU 336.1

INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL – IBAM

Superintendência Geral	Paulo Timm
Coordenação Geral do PQGA	Tereza Cristina Barwick Baratta
Coordenação da Capacitação	Hélio Beiroz Imbrosio da Silva Magnes Grael Silveira Maynard do Lago Suzana dos Santos Barbosa Tito Ricardo de Almeida Tortori
Supervisão Pedagógica	Anna Maria Fontes Ribeiro Dora Apelbaum
Consultoria Técnica	Octávio da Costa Gomes Neto
Conteudistas	Andrea Pitanguy de Romani Hélio Beiroz Imbrosio da Silva Iara Ferrugem Velasques Iara Verocai Jean Marc Weinberg Sasson João Vicente Lagüéns Júlio César Gonçalves da Silva Karin Schipper Segala Leene Marques de Oliveira Luis Mauro Sampaio Magalhães Marcos Flávio R. Gonçalves Nathália da Silva Braga Paula Bernasconi Rosan Valter Fernandes
Desenho Instrucional	Afrent Soluções
Normalização Bibliográfica	Cinthia Pestana

Sumário

APRESENTAÇÃO	7
1. INTRODUÇÃO	9
1.1. Alterações à Lei Orçamentária Anual - LOA.....	9
1.1.1 Emendas Orçamentárias	10
1.2 Mecanismos Retificadores do Orçamento.....	11
1.2.1 Crédito Adicionais.....	11
1.3. Contingenciamento	14
2. EXECUÇÃO DA DESPESA PÚBLICA: EMPENHO, LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO	16
2.1 Empenho.....	16
2.1.1 Empenho Ordinário	17
2.1.2 Empenho por Estimativa	17
2.1.3 Empenho Global	17
2.2. Liquidação.....	19
2.3 Pagamento	20
2.4 Restos a Pagar	20
2.4.1 Restos a pagar processados	21
2.4.2 Restos a pagar não processados	21
2.5 Despesas de Exercícios Anteriores	22

3. EXECUÇÃO DA RECEITA PÚBLICA: LANÇAMENTO, RECOLHIMENTO E ARRECADAÇÃO	25
3.1. Previsão	26
3.2. Lançamento	26
3.2.1 Lançamento Direto ou de Ofício	27
3.2.2. Lançamento por Declaração (ou Misto)	27
3.2.3 Lançamento por Homologação	27
3.3 Arrecadação	27
3.4 Recolhimento	27
4. TIPOS E INSTRUMENTOS DE CONTROLE	29
4.1. Controle Externo.....	30
4.1.1 Tribunal de Contas da União – TCU	32
4.2. Controle Interno	33
4.3 Controle social.....	34
4.3.1 Calendário da Participação	35
4.3.2 Transparência Orçamentária.....	35
4.3.4 Balanços e balancetes	36
4.3.5 Orçamento Participativo - OP	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
REFERÊNCIAS.....	39
BIBLIOGRAFIA.....	40



Execução e Controle Orçamentário e Financeiro

APRESENTAÇÃO

A gestão pública prescinde de habilidades nem sempre fáceis de serem adquiridas e necessita da atualização permanente de seus funcionários. Entretanto, o cenário da administração pública municipal é carente de apoio à capacitação continuada de seus quadros funcionais. Este curso busca responder a essa demanda.

Neste sentido, abordaremos elementos-chave para a compreensão não só do ponto de vista técnico, dos dispositivos legais, mas também os aspectos políticos, daquilo que se coloca como o diálogo permanente da gestão pública. O embate entre as exigências da legislação e as limitações com as quais gestores e atores sociais deparam quando tentam transpor ações e políticas públicas para o arcabouço legal que lhe dá respaldo e permite o fluxo financeiro necessário para a implementação das políticas públicas.

Neste Curso sobre Execução e Controle Orçamentário e Financeiro busca-se como objetivo geral compreender os instrumentos formais para o acompanhamento, controle e execução dos orçamentos públicos municipais. Conhecendo os atores envolvidos, as etapas-chave dos processos de arrecadação e gasto dos recursos públicos, e apresentação de diferentes tipos e mecanismos de controle dos recursos orçamentários.


Portanto, este curso envolve exposições sobre quais os dispositivos legais que permitem modificações à Lei Orçamentária Anual, sobre a execução das despesas e da receita pública, assim como os diferentes tipos de controle sobre o orçamento público. Em resumo, pode-se informar ao/à participante que o conteúdo permitirá conhecer:

1. Alterações à lei de orçamento e créditos adicionais.

2. Execução da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento.

3. Execução da receita pública: lançamento, recolhimento e arrecadação.

4. Tipos e instrumentos de controle.



1. Alterações à lei orçamentária anual - LOA



1. INTRODUÇÃO

A Lei Orçamentária Anual – LOA também é conhecida por orçamento. É uma lei anual e se constitui em instrumento de planejamento e controle dos gastos públicos a cada ano. Ela apresenta de forma detalhada a composição da receita do Município e como está prevista a execução das despesas.

Portanto, o conteúdo deste curso é relacionado à Lei Orçamentária Anual – LOA, ou seja, ao acompanhamento da execução da receita e da despesa previstos nessa Lei, que apresenta os recursos e aponta a finalidade dada ao dinheiro público.

Na LOA temos o detalhamento, na forma de lei, das políticas públicas que serão executadas em determinado ano. Na LOA, as ações governamentais estão detalhadas com seus objetivos, responsáveis e o montante de recursos destinados para cada ação governamental. Este detalhamento permite o seu acompanhamento durante todo o ano.

Importante destacar, que a LOA é resultado do **planejamento financeiro municipal**, que contempla mais duas leis: O Plano Plurianual e a LDO. O PPA é um instrumento de planejamento com vigência que de quatro anos e a LDO, que é uma lei anual, que “pinça” do PPA as prioridades da gestão municipal a cada ano, materializando-as na LOA.

1.1. Alterações à Lei Orçamentária Anual - LOA

Existem algumas maneiras pelas quais o orçamento pode ser alterado. Essas alterações podem acontecer no momento em que ainda é a proposta de lei, ou até mesmo depois de aprovada pelo Legislativo e sancionada pelo Executivo.

Alterar o orçamento, enquanto este se constitui apenas em uma proposta (projeto de lei) na forma de apresentação de emendas legislativas, é o procedimento mais comum, seguindo os trâmites normais do ciclo orçamentário. Esta mudança é prerrogativa do Legislativo.

A lei orçamentária, depois de aprovada, não

deveria ser modificada, a não ser em casos excepcionais. Mas, o que ocorre na prática é um abuso dos dispositivos de flexibilização desta lei.

O bom senso diz que qualquer lei deve ter mecanismos institucionais para sua alteração, mesmo depois de aprovada. Para as leis orçamentárias compete o mesmo raciocínio. A diferença fica pela especificidade que a própria Lei Orçamentária Anual - LOA apresenta. Uma vez que é produto de tanto esforço, de tanta avaliação, estudo e negociação, porque o orçamento é, ainda assim, um instrumento tão pouco respeitado, uma vez que as mudanças durante o ano são tão frequentes?

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é uma lei que deve nortear as ações do poder público durante todo um ano, mas antes de se tornar lei ela é exaustivamente elaborada pelo Poder Executivo e cuidadosamente analisada pelo Poder Legislativo. Deveria ser estável e, portanto, pouco modificada, e confiável, para durar todo aquele ano sem maiores alterações.

Os motivos que levam o Executivo a criar condições para modificar a LOA são essencialmente políticos. Um ano está longe de ser um prazo muito longo para se programar os gastos públicos, e a título de comparação os Estados Unidos possuem um orçamento muitas vezes maior que o brasileiro, e o elaboram com validade para dois anos.

Modificar o orçamento após o exaustivo trabalho realizado pelo Legislativo e pela própria sociedade fere as instituições democráticas que asseguram o equilíbrio democrático do processo orçamentário, expressão do diálogo entre os diversos atores e interesses que compõem a sociedade.

1.1.1 Emendas Orçamentárias

Existem alguns constrangimentos à liberdade de emendar o orçamento. O melhor caminho para se entender como o orçamento pode ser modificado é conhecendo onde não se pode alterar.

Neste momento, passaremos a nos referir às

alterações do orçamento como emendas, pois essa é a forma que podemos participar junto ao Poder Legislativo, de modo a termos nossos pleitos atendidos, ou ao menos concorrendo com os demais, democraticamente.

A proposta de orçamento (projeto de lei), que é elaborada pelo Executivo, quando chega ao Legislativo já vem fechada, quer dizer, não há recursos excedentes ou simplesmente disponíveis para que os legisladores ou até mesmo a população possa propor mudanças.

Como todos os recursos já têm uma destinação certa, qualquer proposta deverá indicar a origem dos recursos para ser viabilizada, e esses recursos serão, necessariamente, de outro projeto ou atividade que já faça parte do orçamento. Sendo isso inevitável, devemos saber distinguir de onde NÃO podemos propor alterações.

Como em qualquer orçamento, há despesas que são inadiáveis, como a maioria das despesas correntes, e outras nem tanto. As despesas de pessoal e serviço da dívida não podem ser interrompidos ou ter esvaziados seus recursos, pois se constituem de compromissos assumidos pelo Estado, sendo sua interrupção um desperdício ou simplesmente inviável.

Por outro lado, temos os investimentos e as inversões financeiras, que são despesas que podem ser adiadas e, que muitas vezes, são resultado de acordos políticos e/ou fruto da escolha de prioridades. Pode-se trazer como exemplo a construção de uma praça ou a compra do prédio onde funciona uma determinada repartição governamental e que atualmente está alugada. Estas despesas podem ser adiadas e terem seus recursos destinados para outros fins.

Quando excluimos do orçamento as despesas que não podem ser adiadas ou postergadas - ou seja, não podem ser objeto de emenda, principalmente as despesas correntes - os recursos que sobram são, comparativamente, bem inferiores ao total do orçamento.

Pense no orçamento doméstico, que não pode deixar as despesas de alimentação ou as

contas de luz e gás de lado, uma vez que elas são **despesas correntes**. Contudo, você pode adiar a compra de uma bicicleta nova, a pintura da casa ou a troca do carro, que seriam, comparativamente, as **despesas de capital**.

As emendas orçamentárias, mesmo sendo muito inferior ao esperado, constituem uma quantia substancial, suficiente para fazer com que os parlamentares se articulem e apresentem emendas para seus redutos eleitorais, o que habilita qualquer cidadão ou movimento social a fazer o mesmo.

A alteração do orçamento (projeto de lei) através de emendas só pode ser feita quando o projeto de lei orçamentária se encontra tramitando no Poder Legislativo. Para isso, é importante que se acompanhe esse processo, pois geralmente o tempo que ele fica disponível para ser emendado é muito pequeno.

1.2 Mecanismos Retificadores do Orçamento

Mesmo depois de aprovada, a LOA pode ser alterada. Conforme dito, a Lei Orçamentária Anual é resultado de um processo de planejamento que incorpora as intenções e prioridades da sociedade. Entretanto, durante a execução da Lei Orçamentária Anual, podem ocorrer situações que não estavam inicialmente previstas na fase de sua elaboração. Para atender situações deste tipo foram criados instrumentos que possibilitam retificar o Orçamento durante a sua execução. Esses mecanismos retificadores são conhecidos como Créditos Adicionais, e previstos na Lei nº 4.320/64.

Saiba Mais!

Conheça a Lei nº 4320/64 que criou Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/legislacao/lei-no-4320/at_download/file

1.2.1 Crédito Adicionais

Segundo a Lei 4.320/64, os **créditos adicionais** são “as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária”. O uso desses mecanismos de alteração do orçamento é recorrente, principalmente, por fruto de incorreções na previsão necessária de gastos para determinadas rubricas. Outro fator que pode levar a prefeitura a fazer uso desse mecanismo é quando a arrecadação for realizada em níveis superiores a sua previsão, quando for politicamente lucrativo reforçar algum projeto ou atividade de seu interesse, ou no caso de calamidade pública.

Para atender a essas despesas, a Lei nº 4.320/64 prevê os Créditos Adicionais, que podem ser de três espécies:

- Suplementares;
- Especiais; e
- Extraordinários.

Assim, a referida lei nos seus artigos 40 e 41 define que:

Art. 40 - São créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Art. 41 - Os créditos adicionais classificam-se em:

I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

A Lei nº 4320/64, através de seus artigos de número 45 e 46, também estabelece uma série de condições, regras e casos de excepcionalidade como forma de regulamentar os procedimentos para a abertura dos Créditos Adicionais, conforme transcrito a seguir:

Art. 45 - Os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários.

Art. 46 - O ato que abrir crédito adicional indicará a importância, a espécie do mesmo e a classificação da despesa, até onde for possível.

§ 1º - Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

§ 2º - Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

§ 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.

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os artigos 155

e 156, e dos recursos de que tratam os artigos 157, 158, 159, I, a e b, e II, para prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamentos de débitos para com esta.

I) Créditos Suplementares

São destinados ao reforço de dotações orçamentárias com o objetivo de aumentar o montante de recursos de um determinado projeto ou atividade.

Muitos Créditos Suplementares são o que chamamos de **Janelas Orçamentárias**. Esse termo é usado para se fazer referência a rubricas com valores muito pequenos no orçamento.

A regulamentação para os créditos adicionais suplementares está prevista na Lei 4320/64, em seus artigos 42 e 43.

Art. 42 - Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Art. 43 - A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

Quando o orçamento é elaborado, assume-se que todas as rubricas possuem uma estimativa de recursos compatível com a necessidade de despesas para viabilizá-la. Por exemplo, ninguém pensaria em alocar menos recursos para a manutenção de um hospital, ou para pagar os servidores, pois ambos se caracterizam por serem despesas inflexíveis e obrigatórias.

Por outro lado, porque preveríamos recursos insuficientes para a construção de uma ponte ou um programa de urbanização da cidade?

Se uma previsão equivocada foi feita, a solução será remanejar recursos dentre as

demais rubricas do orçamento para suprir aquela que “pede por socorro”. As vezes isso acontece de tal forma que vários outros programas do orçamento são esvaziados de seus recursos.

Portanto, a janela orçamentária, propriamente dita, é um artifício político para esconder programas prioritários cujas despesas não deveriam chamar a atenção, ou uma ação do Estado que será negociada durante o ano. São rubricas com quantidade irrisória de recursos, que são dispostas no orçamento para garantir a existência da rubrica. Cabe, para sua implementação, um determinado aporte de recursos capaz de torná-la viável, em função das negociações políticas que acontecerem durante a execução do orçamento. Esse aporte de recursos é concretizado através de créditos suplementares.

É importante não confundir esse artifício com rubricas que simplesmente não foram priorizadas e não possuem recursos. A diferença entre elas é política, porque a rigor ambas seriam identificadas apenas pelo montante irrisório frente à sua necessidade.

II) Créditos Especiais

São destinados às despesas para as quais não houve dotação orçamentária específica, como a criação de um projeto ou atividade depois que o orçamento já foi aprovado e se encontra em execução. De forma similar aos créditos suplementares, os créditos especiais devem ser autorizados por lei e abertos por decreto. A autorização, de uma forma geral, pode constar na própria lei que criou o programa que será financiado pelo crédito especial.

A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa. São considerados recursos para abertura dos créditos suplementares e especiais, desde que não comprometidos, conforme o art. 43 da Lei Federal nº 4.320/64.

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação (saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada);

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

III) Créditos Extraordinários

São destinados às despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção ou calamidade pública. Para a abertura de um crédito extraordinário não é necessária a autorização do Poder Legislativo, mas apenas de comunicação imediata a este Poder. Ou seja, os créditos extraordinários são abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo, conforme dispõe a Lei nº 4.320/64.

No entanto, a Constituição Federal, em seu artigo 167, parágrafo 3º, disciplina que a abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender despesas imprevistas e urgentes, tais como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

No caso da União, a abertura de créditos extraordinários é realizada por meio de medida provisória. Os estados ou Municípios que não preveem na constituição estadual, ou na lei orgânica municipal, o instituto da medida provisória para abertura de crédito extraordinário, este será realizado através de decreto do Executivo.

1.3. Contingenciamento

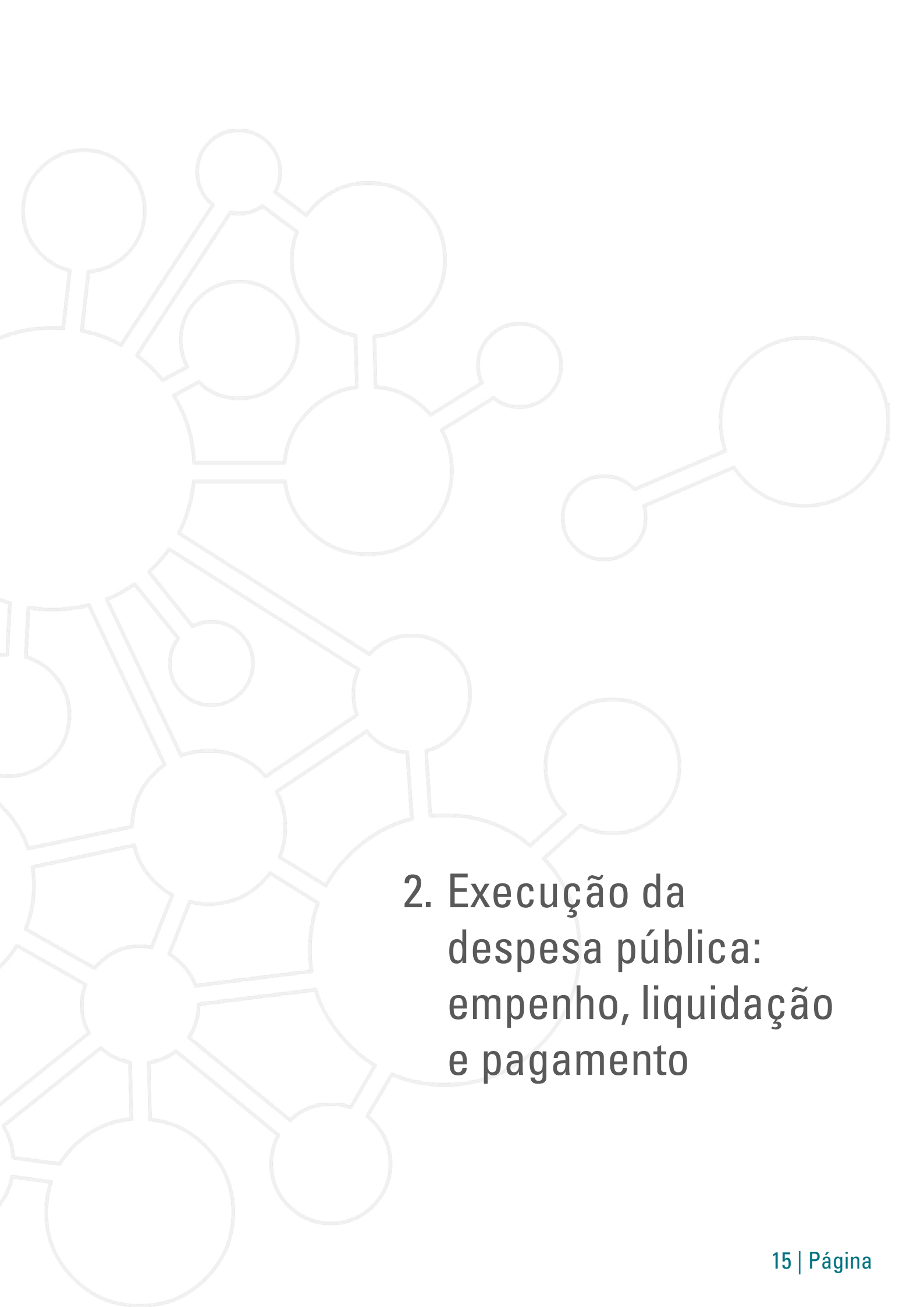
O contingenciamento é um recurso que o Poder Executivo lança mão sempre que deseja limitar a capacidade de gasto dos seus secretários, ou quando realmente se encontra em dificuldades financeiras.

No segundo caso, quando as receitas começam a frustrar desproporcionalmente as previsões de arrecadação, o chefe do Executivo toma a decisão drástica de contingenciar o orçamento como medida preventiva para evitar uma paralisação da máquina pública por falta de pagamento de pessoal, por exemplo.

Por outro lado, Municípios com saúde financeira perfeita também se utilizam deste artifício, ou mesmo governos que acabaram de começar seus anos fiscais, o que é um contrassenso, uma vez que se o ano fiscal acaba de começar, e já se faz necessário contingenciar as despesas, podemos deduzir que o orçamento, provavelmente, deve ter sido mal elaborado.

Saiba Mais!

Leia o artigo “Hora é de “apertar o cinto” e contingenciar gastos” de Mauricio Conti, que discorre sobre o uso indiscriminado das ações de contingenciamento de despesas pelo Governo Federal, seu impacto na mídia e a afirmação de que tal prática está “institucionalizado pela administração pública brasileira”. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-11/contas-vista-hora-aper-tar-cinto-contingenciar-gastos>>



2. Execução da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento



2. EXECUÇÃO DA DESPESA PÚBLICA: EMPENHO, LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO

Nesta unidade apresentaremos os diferentes estágios pertinentes à execução da despesa orçamentária, assim como o marco legal, estabelecido através da Lei 4.320/64, que regula tais dispositivos.

Conforme disposto na Lei nº 4320/64, existem três diferentes estágios no processo de execução das despesas públicas, e são eles:

- Empenho;
- Liquidação; e
- Pagamento.

Apresentaremos cada um destes estágios ou fases, e as particularidades de cada um.

2.1 Empenho

É o primeiro estágio da despesa. É o ato emanado da autoridade competente que cria para o Poder Público a obrigação de pagamento, pendente ou não, de implemento de condição (art. 58 da Lei 4.320/64).

Para a administração pública, o empenho se constitui do principal instrumento para o acompanhamento e controle da execução orçamentária. Quando uma despesa é empenhada é possível enquadrá-la no crédito orçamentário adequado e deduzi-la do saldo da dotação do referido crédito. Além disto, o Empenho é de fundamental importância no que se refere à relação contratual entre o poder público e os seus fornecedores, visto que representa a garantia de que existe o crédito necessário para a liquidação de uma dívida assumida. Empenhar uma despesa consiste na emissão de uma Nota de Empenho.

O processo de empenho de uma despesa está dividido em:

- Autorização
- Emissão
- Assinatura
- Controle interno
- Contabilização

A seguir trataremos sobre as diferentes modalidades de empenho.

2.1.1 Empenho Ordinário

Modalidade que se destina atender a despesa com montante previamente conhecido e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez. Ou seja, utilizado quando se conhece precisamente o valor do bem ou serviço a ser adquirido, e com o pagamento sendo efetuado de uma única vez.

Exemplo: compra de material de consumo ou permanente.



Exemplo

Empenho Ordinário

Para entender melhor sobre compra de material de consumo ou permanente, trazemos o seguinte exemplo:

Em uma escola pública, o material de consumo seria todo o material utilizado nas atividades pedagógicas e administrativas da escola: Giz, papel ofício, cartolinas, tesouras, cola, canetas etc. Já o material permanente são os computadores, impressoras ou um freezer para a cozinha da escola.



Saiba Mais!

Conheça a Portaria nº 448/2002 do Governo Federal, que regulamenta a definição de Material de Consumo e Equipamento e Material Permanente para a contabilidade pública.

Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_448_2002.pdf.

2.1.2 Empenho por Estimativa

Modalidade destinada a atender despesa de valor não quantificável durante o exercício. Ou seja, o empenho por estimativa será emitido quando não se puder determinar o montante exato da despesa.

Exemplo: Despesas com energia, água, telefone etc.

2.1.3 Empenho Global

Modalidade destinada a atender despesas contratuais cujo montante é previamente conhecido e a ser liquidada. É paga de forma parcelada durante o exercício financeiro.

Exemplo: contratos de prestação de serviços, aluguel etc.



Saiba Mais!

A Lei nº 4.320/64 estabelece uma série de condições, regras e casos de excepcionalidade a serem seguidas quando do empenho da despesa.

Condições, regras e casos de excepcionalidade a serem seguidos quando do empenho de despesa, segundo a Lei nº 4.320/64

Art. 24 - É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

Parágrafo único: Em caso de urgência caracterizada na legislação em vigor, admitir-se-á que o ato do empenho seja contemporâneo à realização da despesa.

Art. 25 - O empenho importa deduzir seu valor de dotação adequada à despesa a realizar, por força do compromisso assumido.

Art. 26 - O empenho não poderá exceder o saldo disponível de dotação orçamentária, nem o cronograma de pagamento o limite de saques fixado, evidenciados pela contabilidade, cujos registros serão acessíveis às respectivas unidades gestoras em tempo oportuno.

Parágrafo único: Exclusivamente para efeito de controle da programação financeira, a unidade gestora deverá estimar o prazo do vencimento da obrigação de pagamento objeto do empenho, tendo em vista o prazo fixado para o fornecimento de bens, execução da obra ou prestação do serviço, e o normalmente utilizado para liquidação da despesa.

Art. 27 - As despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada.

Art. 28 - A redução ou cancelamento no exercício financeiro, de compromisso que caracterizou o empenho, implicará sua anulação parcial ou total, revertendo a importância correspondente à respectiva dotação, pela qual ficará automaticamente desonerado o limite de saques da unidade gestora.

Art. 29 - Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Art. 35 - O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumidos no exterior.

Art. 59 - O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

Art. 60 - É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º - Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

Art. 61 - Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

Quadro Resumo – Modalidades de Empenho

EMPENHO ORDINÁRIO	Despesa com montante previamente conhecido e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez.
EMPENHO POR ESTIMATIVA	Despesa de valor não quantificável durante o exercício.
EMPENHO GLOBAL	Despesa contratual cujo montante é previamente conhecido e pago de forma parcelada.

O processo de liquidação da despesa divide-se em:

- Recebimento da mercadoria ou dos serviços;
- Inspeção e liberação;
- Laudo de medição;
- Atestado de prestação de serviço;
- Requisição de pagamento;
- Controle interno;
- Autorização de pagamento;
- Cheque.

2.2. Liquidação

É o estágio da execução da despesa que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos comprobatórios do respectivo crédito. Em seguida, é necessária a apuração da origem e do objeto do pagamento, assim como a importância a ser paga e a quem deve ser paga, a fim de que a obrigação se extinga. A liquidação terá por base o contrato, o ajuste ou acordo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega do material ou da prestação do serviço.

Sendo assim, o processo de liquidação de uma determinada despesa ocorre seguindo um fluxo determinado. Primeiro, é realizado o exame do processo ou do expediente relativo ao direito do credor, em que deverão estar demonstrados os valores bruto e líquido a pagar. Em seguida, a apuração do direito adquirido, a partir da análise dos documentos comprobatórios, a unidade gestora providenciará o imediato pagamento da despesa. Portanto, no processo de execução das despesas públicas, não existe pagamento de uma determinada despesa, sem sua devida liquidação.

+ Saiba Mais!

Veja as disposições presentes nos artigos 62 e 63 da Lei nº 4.320/64 sobre a liquidação da despesa. Atente para a relação entre Pagamento e Liquidação e nos procedimentos adotados para a verificação das condições necessárias para a Liquidação de uma determinada despesa. Conforme transcrito.

Art. 62 - O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63 - A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Decreto nº 4.049/2001

§ 1º - Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º - A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

Art. 65 - O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

Quadro Resumo – Estágios de Execução da Despesa

EMPENHO	Primeiro estágio da despesa. É o ato emanado da autoridade competente que cria para o Poder Público a obrigação de pagamento.
LIQUIDAÇÃO	Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos comprobatórios do crédito.
PAGAMENTO	Terceiro e último estágio da execução da despesa e consiste na entrega do numerário ao credor do Estado, extinguindo-se o débito ou obrigação.

2.3 Pagamento

Terceiro e último estágio da execução da despesa, consiste na entrega do numerário ao credor do Estado, extinguindo-se o débito ou obrigação. Portanto, representa a fase final do processo da despesa pública. E o pagamento somente poderá ser efetuado quando ordenado, após sua regular liquidação.

O processo de pagamento de uma despesa divide-se em:

- Liquidação da obrigação;
- Quitação do credor;
- Contabilização.

Saiba Mais!

Veja as disposições presentes na Lei 4.320/64 sobre o pagamento de uma determinada despesa. Conforme transcrito:

Art. 64 - A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo único: A ordem de pagamento

2.4 Restos a Pagar

São as despesas empenhadas que não são pagas até a data de 31 de dezembro do ano ao qual pertencem, com a necessidade da distinção entre as despesas processadas das não processadas. A inscrição de determinado compromisso

em Restos a Pagar corresponde a uma receita extraorçamentária no Balanço Financeiro.

Restos a Pagar é uma dotação orçamentária que tem por objetivo dar condições para o empenho de despesas resultantes de compromissos gerados em exercícios já encerrados. Para tal tipo de despesas, deve ser observada a condição de que o orçamento do exercício em que foram originadas possua saldo suficiente para atendê-las, e ainda, que estas não tenham sido processadas à época. Podem ser tanto despesas correntes quanto despesas de capital.

A inscrição em Restos a Pagar ocorre no encerramento do exercício financeiro, por meio dos registros contábeis pertinentes. Os Restos a Pagar, que são classificados em Processados e Não Processados, constituem dívida flutuante, devendo ser registrados por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

2.4.1 Restos a pagar processados

São referentes a despesas regularmente empenhadas e liquidadas, estando o processo pronto para pagamento. Neste caso, o direito do credor é líquido e certo.

Exemplos

Podemos dar como exemplo uma obra que já foi concluída e entregue. No caso, a reforma de uma praça. A obra foi executada conforme o previsto, a despesa foi empenhada e liquidada e, em termos orçamentários, considerada realizada. Faltando apenas o pagamento propriamente dito, que ficou para o exercício financeiro seguinte.

2.4.2 Restos a pagar não processados

São as despesas regularmente empenhadas, mas não liquidadas. Neste caso, possivelmente, se trata de um serviço que não foi

prestado, ou uma determinada mercadoria que não foi entregue, ou até mesmo, uma obra não executada.

A prescrição dos Restos a Pagar ocorre em cinco anos, contados a partir da data de inscrição, salvo interrupções decorrentes de atos judiciais. A baixa dos Restos a Pagar ocorre no âmbito administrativo, com base em prazo definido em norma regulamentar ou quando verificado a não entrega do material, a não prestação do serviço ou a não execução da obra.

Os parâmetros legais para os procedimentos relacionados à definição de Restos a Pagar estão definidos na Lei 4.320/64 e no Decreto 93.872/86, conforme transcritos:

Lei 4.320/64

Artigo 36 - Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único: Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Decreto 93.872/86:

Artigo 67 - Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas. (Lei nº 4.320/64, art. 36)

§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto.

§ 2º O registro dos Restos a Pagar

far-se-á por exercício e por credor.

Artigo 68 - A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

Artigo 69 - Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

Artigo 70 - Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar.

A regulamentação de Restos a Pagar está também disposta na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que em seu artigo 42 estabelece a proibição aos titulares do poder executivo de contrair, nos dois últimos quadrimestres do mandato, obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que estabeleça parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que seja observada a disponibilidade de caixa para tanto.

2.5 Despesas de Exercícios Anteriores

São as dívidas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros anteriores àqueles em que ocorrerem os pagamentos.

Despesas de Exercícios Anteriores é uma dotação orçamentária que contempla as dívidas de exercícios encerrados, devidamente reconhecidas pelas autoridades competentes e que serão quitadas no exercício financeiro seguinte. Tais dívidas podem ser de três diferentes naturezas, e são elas:

- Despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, e que não tenham sido processadas na época própria;



Exemplo

Um exemplo de despesas de exercícios encerrados seria o caso de um fornecedor, que ao final do exercício, por motivos diversos, não realiza a prestação do serviço acordado ou não realiza a entrega de determinado produto.

- Despesas de Restos a Pagar com prescrição interrompida;



Exemplo

Situação em que o gestor mantém o empenho mesmo com o serviço ou produto acordado não é entregue e o inscreve em Restos a Pagar. Caso o fornecedor não implemente a prestação que se obrigou durante todo o transcorrer do exercício seguinte, o gestor público poderá cancelar o valor inscrito. Se assim ocorrer, o valor que vier a ser reclamado no futuro pelo fornecedor também poderá ser reempenhado à conta de Despesas de Exercícios Anteriores.

- Compromissos reconhecidos pela autoridade competente, após o encerramento do exercício.



Exemplo

Podemos dar como exemplo, a situação em que um servidor público com um filho

nascido em dezembro de determinado ano e que procede com a solicitação do pedido do benefício do salário-família em janeiro do ano seguinte. Para realizar o pagamento de uma despesa relativa ao mês de dezembro, é preciso, primeiramente, reconhecê-la, e em seguida proceder com o empenho para a conta de Despesas de Exercícios Anteriores.

Os parâmetros legais para os procedimentos relacionados à definição de Despesas de Exercícios Anteriores estão estabelecidos através dos artigos 37 da Lei 4.320/64 e o artigo 22 do Decreto 93.872/86 a seguir:

Lei 4.320/64:

Artigo 37 - As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Decreto 93.872/86:

Artigo. 22 - As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a

atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (Lei nº 4.320/64, art. 37).

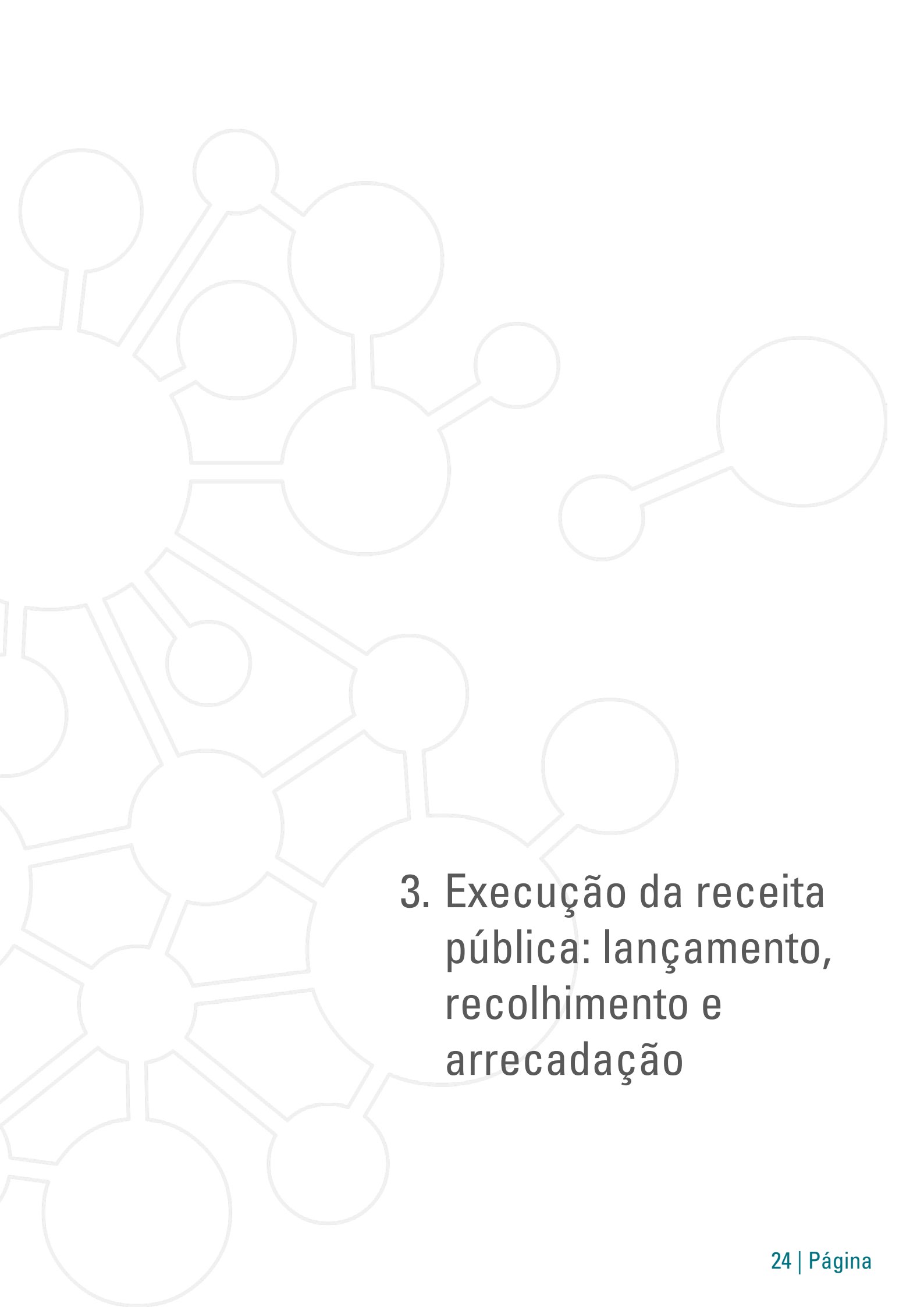
§ 1º O reconhecimento da obrigação de pagamento, de que trata este artigo, cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;

b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;

c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.



3. Execução da receita pública: lançamento, recolhimento e arrecadação



3. EXECUÇÃO DA RECEITA PÚBLICA: LANÇAMENTO, RECOLHIMENTO E ARRECADAÇÃO

A execução da receita se constitui, comparativamente, de matéria de maior simplicidade de que a execução da despesa. A maior simplicidade do processo de execução da receita decorre de sua própria natureza, e as diferenças em relação à despesa podem ser vistas por três diferentes aspectos:

- Centralização/descentralização;
- Previsão/fixação; e
- Regime de caixa/competência.

Primeiramente, temos que, enquanto a despesa é executada de forma amplamente

descentralizada, através de diferentes unidades executoras, a receita é executada de modo altamente centralizado. São exceções as receitas de determinados fundos e aquelas receitas diretamente arrecadadas por entidades detentoras de autonomia administrativa e financeira. Em todos os níveis de governo a execução da maior parte da receita pública é de responsabilidade do órgão fazendário - Ministério da Fazenda ou de Finanças e seus equivalentes nos demais níveis de governo: secretarias ou departamentos - que cumprem o papel de Erário ou Tesouro.

A segunda diferença entre as execuções da receita e despesa está no caráter normativo cumprido por uma e por outra na lei orçamentária. No caso, temos por um lado a natureza meramente estimativa dos valores da receita, enquanto que a despesa é fixada (autorizada) na lei orçamentária. Isto porque, segundo a norma orçamentária praticada no Brasil, o valor constante em cada item da receita orçamentária constitui-se em mera previsão, podendo, como resultado da execução, ficar aquém ou ultrapassar o valor estimado.

Por fim, temos a terceira diferença, que está

relacionada ao regime de contabilização adotado para a receita e despesa, visando à apuração dos resultados do exercício. No Brasil, adota-se regime contábil misto, ou seja, de caixa para as receitas e de competência para as despesas. Desse modo, são contabilizadas como receitas do exercício apenas aquelas que foram nele arrecadadas, ou seja, as que efetivamente deram entrada junto ao Erário.

Outro fato que também precisa ser observado diz respeito à multiplicidade das receitas orçamentárias - tributos, contribuições, rendas patrimoniais e de serviços, operações de crédito etc. - de variada natureza jurídica, que não permite que elas cumpram estágios de execução formalmente padronizados, como ocorre na despesa.

Entretanto, podemos considerar que, como a maior parte da receita orçamentária é oriunda da cobrança de tributos e contribuições, cujo disciplinamento corre por conta de legislação específica, admite-se, neste âmbito, a existência de quatro etapas para a execução das receitas. São elas: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

É comum que os órgãos fazendários estabeleçam “um calendário fiscal” através do qual os contribuintes são orientados sobre os diferentes prazos de recolhimento dos diversos impostos e taxas em cada nível de governo. Além de sua utilidade para o contribuinte, o calendário permite organizar o fluxo das receitas públicas, compatibilizando-se com a Programação Financeira de Desembolso.

3.1. Previsão

É a estimativa do que se espera arrecadar durante o exercício. Efetuar a previsão significa planejar e estimar a arrecadação das receitas que constará na proposta orçamentária. Isso deve ser feito de acordo com as normas técnicas e legais, e considerando também os efeitos da legislação, da variação de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante. Conforme as disposições constantes

na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, conforme seu artigo 12, aqui transcrito:

Art. 12 - As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante, e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

A metodologia adotada para a projeção de receitas objetiva compreender o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores, a fim de projetá-la para o período subsequente. O resultado projetado levará em conta o comportamento da série histórica de arrecadação e de informações fornecidas pelos órgãos orçamentários ou unidades arrecadoras. A previsão de receitas é a etapa que antecede a fixação do montante de despesas que irá constar nas leis de orçamento.

3.2. Lançamento

É a etapa da identificação do devedor ou da pessoa do contribuinte. Seria, portanto, o ato pelo qual se verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoa que lhe é devedora, e inscreve o débito desta.

O Código Tributário Nacional (CNT), por sua vez, define o lançamento das receitas tributárias como sendo o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o cálculo do montante devido e a identificação do respectivo sujeito passivo. Portanto, para que a administração efetue o lançamento de um determinado imposto é necessário determinar qual a matéria tributável (fato gerador,

base de cálculo e alíquota), calcular o imposto e identificar o sujeito.

Saiba Mais!

Para conhecer mais sobre o Código Tributário Nacional (CNT), acesse o link a seguir: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>

Existem três diferentes modalidades de lançamento. Apresentaremos a caracterização de cada uma delas, seguidas de um exemplo prático.

3.2.1 Lançamento Direto ou de Ofício

É a modalidade em que o lançamento é efetuado unilateralmente pela administração, sem a intervenção do contribuinte. Portanto, compete ao Fisco, que verifica a ocorrência do fato gerador, apurar o valor do tributo, identificar o contribuinte e emitir o documento de cobrança que é enviado ao contribuinte.

Exemplo

Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU

3.2.2. Lançamento por Declaração (ou Misto)

É a modalidade em que o lançamento é efetuado pela administração com a colaboração do próprio contribuinte ou de uma terceira pessoa obrigada por lei a prestar informações sobre a matéria de fato indispensável à sua efetivação. Nesse caso, a cobrança do imposto ocorre por iniciativa do Fisco, tendo como base declaração prestada pelo contribuinte ou terceiros.

Exemplo

Imposto de Renda - IR ou Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

3.2.3 Lançamento por Homologação

Modalidade em que o lançamento é efetuado pelo próprio contribuinte e apenas posteriormente a exatidão do pagamento é verificada pelo poder público, e assim homologada.

Exemplo

Imposto sobre serviços – ISS

3.3 Arrecadação

É a etapa em que o contribuinte recolhe ao agente financeiro (arrecadador) o débito devido à Fazenda Pública. Portanto, corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas.

A arrecadação ocorre pelo recebimento dos tributos, das multas e dos demais créditos devidos ao Tesouro, utilizando-se dos agentes de arrecadação públicos e privados. Os valores arrecadados por estes agentes ficam disponíveis para o Tesouro, em obediência ao princípio legal da unidade de Tesouraria.

3.4 Recolhimento

É a etapa em que o agente financeiro (arrecadador) repassa o valor arrecadado ao Tesouro Nacional, Estadual, Distrital ou Municipal. Consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e pela programação financeira, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa, conforme determina o artigo 56 da Lei nº 4.320/64, conforme transcrito:

Art. 56 - O recolhimento de todas as receitas dar-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.



4. Tipos e instrumentos de controle



4. TIPOS E INSTRUMENTOS DE CONTROLE

O controle da execução orçamentária pode ser realizado tanto pelos órgãos de Controle Interno e Externo, quanto pela Sociedade. A Constituição brasileira estabelece mecanismos para controle interno e externo das finanças e do orçamento público.

O controle é denominado interno quando exercido por um outro órgão da mesma administração ou poder público, caracterizando-se como uma autotutela permanente para a garantia da legitimidade das contas.

O controle externo é, por excelência, exercido pelo Tribunal de Contas - da União, do Estado e, em alguns casos, do Município – cuja função é exatamente essa. O Ministério Público e o Poder Legislativo também têm entre suas atribuições a de controlar a probidade administrativa no manejo do dinheiro público. O Poder Judiciário dispõe de mecanismos para o controle orçamentário, mas exerce esse controle apenas quando acionado.

As bases legais para os procedimentos ditados para o controle da execução orçamentária estão dispostas na Lei 4320/64 e no artigo 70 da Constituição Federal. De acordo com o artigo 75 da referida lei, o controle da execução orçamentária compreenderá:

- 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;
- a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A Lei 4.320/64 também estabelece dois tipos de controle para o acompanhamento da execução orçamentária: interno e externo, que são

regulamentados através dos artigos 76 até 82 da mesma Lei, e serão apresentados no próximo tópico.

Saiba Mais!

Conheça o inteiro teor da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que criou Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, acessando o link disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>.

A Constituição Federal de 1988 também estabelece os parâmetros legais referentes ao controle das contas públicas, conforme definido em seu artigo 70:

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

Ainda que o texto da Constituição Federal estabeleça os procedimentos a serem adotados pela União, esta é uma norma geral, conforme estabelecido no artigo 24 da mesma Carta Magna, que nomeia uma série de competências que devem ser observadas pelos demais entes da Federação. Tal entendimento também é reforçado pelo artigo 31 da mesma Constituição

Federal, conforme transcrito:

Art. 31 - A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados, ou do Município, ou dos Conselhos, ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

4.1. Controle Externo

O controle externo tem como objetivo verificar a legalidade das contas públicas. É exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.

A Constituição Federal estabelece em seu artigo 71 que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”. Em seguida, no mesmo artigo, descreve as competências do Tribunal de Contas. Já o artigo de número 73 estabelece a composição

a ser adotada pelo órgão fiscalizador e os pré-requisitos para o cargo de Conselheiro. No artigo 75, o texto da lei discorre sobre os procedimentos ditados no nível Federal, no que se refere *“à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios”* são estendidos para os demais entes da federação.

Os marcos legais relativos aos objetivos, atribuições e estrutura do Controle Externo também estão presentes na Lei 4320/64, conforme disposto nos artigos 81 e 82, que compõem o capítulo III – Do Controle Externo, do Título VIII – Do Controle da Execução Orçamentária, transcrito abaixo:

Art. 81 - 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.

Art. 82 - O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

a serem observadas nos procedimentos adotados para o controle externo os aspectos legais ligados à arrecadação e aplicação dos recursos públicos, assim como o respeito aos limites financeiros consignados no orçamento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, propõe um novo padrão no que se refere ao controle da gestão dos recursos públicos. Nessa nova visão, responsabiliza o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas, e o sistema de controle interno de cada Poder (ou seja, uma atuação conjunta dos diferentes tipos de controle) de fiscalizarem de forma direcionada para avaliar a eficiência e eficácia da gestão pública, no cumprimento de metas e na responsabilidade fiscal para com as contas públicas.

Saiba Mais!

Conheça o artigo 59 da LRF que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, responsabilizando Poder Legislativo e os Órgãos de Controle Externo e Interno pela fiscalização da eficiência e eficácia da gestão pública, no cumprimento de metas e na responsabilidade fiscal para com as contas públicas. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11235750/artigo-59-lc-n-101-de-04-de-maio-de-2000>

Entretanto, as atividades de controle e fiscalização não são simples de serem realizadas. Exigem tempo e conhecimento técnico apurado, e possuem diferentes especificidades. Tal cenário requer que o exercício do controle das contas públicas pelo Poder Legislativo prescindia de suporte e auxílio técnico especializado. A Constituição reconhece essa realidade e estabelece que o controle externo deva ser exercido com o auxílio de tribunais de contas.

A Lei 4320/64 coloca como questões centrais

4.1.1 Tribunal de Contas da União – TCU

O Tribunal de Contas da União (TCU) é um tribunal administrativo. Julga as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der

causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Tal competência administrativo-judicante, entre outras, está prevista no art. 71 da Constituição brasileira.

Em seguida, elaboramos um quadro informativo com as principais informações sobre o TCU.

Quadro Explicativo - Tribunal de Contas da União - TCU

Atribuições	<ul style="list-style-type: none">• Julgamento de contas;• Auxiliar ao Congresso Nacional;• Fiscalização de atos e contratos.
Jurisdição	Todo o território nacional
Organização	<ul style="list-style-type: none">• Sede no Distrito Federal;• Composto de nove ministros, três auditores e representação do Ministério Público.
Ministros	A escolha dos ministros é feita pelo presidente da República seguindo regras específicas e necessitando da aprovação dos nomes pelo Senado Federal.
Auditores	Conta com três auditores nomeados pelo presidente da República, dentre os cidadãos que satisfaçam os requisitos exigidos para o cargo de ministro do Tribunal de Contas da União, mediante concurso público.
Ministério Público	A representação do Ministério Público junto ao TCU é composta de um procurador-geral, três subprocuradores-gerais e quatro procuradores, nomeados pelo presidente da República, dentre brasileiros bacharéis em Direito.
Câmaras	Composto por duas Câmaras, cada uma, composta por quatro ministros, que a integram pelo prazo de dois anos. O auditor atua, em caráter permanente, junto à Câmara para a qual for designado pelo presidente do Tribunal.
Comissões	Comissões permanentes e temporárias colaboram no desempenho das atribuições do TCU. São permanentes as Comissões de Regimento e a de Jurisprudência.

Saiba Mais!

Para saber mais sobre o Tribunal de Contas da União e suas competências acesse o Portal do TCU no link <http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/competencias/>

4.2. Controle Interno

O controle interno tem como objetivo garantir que todo o processamento da receita e da despesa respeite as leis existentes. É um tipo de controle que é exercido pelos órgãos do próprio Poder Público, como órgãos de auditoria interna ou contabilidade.

A Constituição Federal em seu artigo de número 74 enumera as finalidades do Controle Interno e dita que o Legislativo, o Executivo e o Judiciário devam atuar de forma integrada em suas ações. Conforme em seguida transcrito:

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

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

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

Conforme vimos no tópico Controle Externo, o artigo 75 da Constituição Federal estende os procedimentos ditados no nível Federal para os demais entes da federação. Os marcos legais relativos aos objetivos, atribuições e estrutura do Controle Externo também estão presentes na Lei 4320/64, conforme estabelecido nos artigos 76 a 80, que compõem o capítulo II – Do Controle Interno, do Título VIII – Do Controle da Execução Orçamentária, transcrito abaixo:

Art. 76 - O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77 - A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78 - Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79 - Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único: Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80 - Compete aos 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.

Como vimos, no tópico Controle Externo, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novidades ao fixar as competências do organismo responsável pelo controle interno, além de incentivar a atuação conjunta dos controles internos e externos.

Outra mudança vinda com a Lei de Responsabilidade Fiscal é que, ao contrário do que ocorria anteriormente, quando a ênfase do controle interno estava estritamente ligada ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, agora novos dispositivos trouxeram inovações no campo do controle interno. No caso, falamos da disposição que estabelece como uma das finalidades do controle a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia. Como forma de promover a articulação entre os controles, a LRF determina (artigo 74, parágrafo 1º) que: “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.



Atenção!

Em muitos Municípios os procedimentos estabelecidos nesses artigos da LRF não são cumpridos. Por isso mesmo, é importante que o cidadão esteja ciente de seus direitos e das obrigações governamentais para cobrar maior transparência do Poder Público.

4.3 Controle social

Denominamos de Controle Social as ações realizadas pela sociedade civil e que são voltadas para o controle das políticas públicas. No que se refere especificamente ao acompanhamento do processo orçamentário, este deve ser realizado desde sua elaboração até o acompanhamento e monitoramento da sua execução.

O controle social pode ser realizado por intermédio de organizações sociais e pelo cidadão de forma geral. O acompanhamento e o monitoramento do orçamento é a maneira mais tradicional de realizar o controle social sobre os atos do Poder Executivo. Entretanto, o controle social do orçamento não deve ficar restrito somente aos momentos de execução orçamentária; o controle social deve ser exercido em todo o processo orçamentário.

Portanto, o controle social do orçamento deve ser iniciado quando da elaboração da proposta de orçamento. É necessário estabelecer um foco e concentrar esforços no processo que contempla a elaboração e execução da Lei Orçamentária Anual. Mas, a participação da sociedade civil pode se dar também no acompanhamento do processo de definição de prioridades que o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) carregam.

A participação nas políticas públicas é direito de todo cidadão. Mas, não adianta apenas querer participar; é importante saber em que momento participar. O Orçamento Público é elaborado pelo Executivo e enviado para o legislativo para modificação e aprovação, e depois devolvido para o Executivo para sanção. Identifique qual o momento em que o diálogo deve ser estabelecido com o Executivo e em que momento o Legislativo é o interlocutor com o qual se deve negociar.

Apresentamos o Calendário da Participação, que mostra os diferentes momentos do ciclo orçamentário, os prazos e os atores responsáveis pela elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e da Lei Orçamentária Anual - LOA. Veja em que momento os Legisladores podem modificar o orçamento. Conheça qual o período em que esta é uma prerrogativa apenas do Executivo.

4.3.1 Calendário da Participação

	LDO	LOA
JANEIRO	Executivo Elabora sua proposta de orçamento	Executivo Elabora sua proposta de orçamento. Neste período que ocorrem as experiências de orçamento participativo ou de consulta à população de suas demandas, para inclusão na proposta do Governo.
FEVEREIRO		
MARÇO		
ABRIL	15 Executivo manda projeto para Legislativo	
MAIO	Legislativo Vereadores discutem a qualidade da proposta feita pelo Executivo, abrem prazos para emendas e modificações.	
JUNHO	30 Legislativo devolve projeto modificado para aprovação	
JULHO		
AGOSTO		31 Executivo manda projeto para Legislativo
SETEMBRO		Legislativo Vereadores discutem a qualidade da proposta feita pelo Executivo, abrem prazos para emendas e modificações.
OUTUBRO		
NOVEMBRO		
DEZEMBRO		15 Legislativo devolve projeto modificado para aprovação

4.3.2 Transparência Orçamentária

Para o controle orçamentário, o acesso aos dados orçamentários é uma condição fundamental. A Lei de Responsabilidade Fiscal busca regulamentar este direito do cidadão. Através de seus artigos 48 e 48-A, estabelece que qualquer cidadão deva ter acesso aos dados

orçamentários, inclusive através de meios eletrônicos. Além disto, os principais aspectos estabelecidos nesses artigos dizem respeito à definição dos instrumentos de transparência fiscal, ao incentivo à participação popular no processo orçamentário e à adoção de um sistema de administração financeira e controle dos gastos públicos.

Saiba Mais!

Os artigos 48 e 48-A podem ser conhecidos na íntegra através da leitura do texto da Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>.

Posteriormente, através da Lei Complementar 131/2009, outros artigos são acrescentados ao texto da LRF, de modo a regulamentar os procedimentos que devem ser observados na publicação dos dados orçamentários e os prazos para sua divulgação na prática para todos os Municípios brasileiros. Conforme transcrito:

Art. 73-A - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

Art. 73-B - Ficam estabelecidos os seguintes prazos para o cumprimento das determinações dispostas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e do art. 48-A:

I – 1 (um) ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes;

II – 2 (dois) anos para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes;

III – 4 (quatro) anos para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes.

Parágrafo único: Os prazos estabelecidos neste artigo serão contados a partir da data de publicação da lei complementar que introduziu os dispositivos referidos no caput deste artigo.

Art. 73-C - O não atendimento, até o encerramento dos prazos previstos no art. 73-B, das determinações contidas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e no art. 48-A sujeita o ente à sanção prevista no inciso I do § 3o do art. 23.

Saiba Mais!

O Portal da Transparência é uma iniciativa da Controladoria-Geral da União (CGU). O objetivo é aumentar a transparência da gestão pública, permitindo que o cidadão acompanhe como o dinheiro público está sendo utilizado e ajude a fiscalizar. Por meio das consultas é possível obter dados sobre: gastos diretos do Governo Federal; transferências de recursos a Estados e Municípios; convênios com pessoas físicas, jurídicas ou entes governamentais; previsão e arrecadação de receitas. Acesse o Portal da Transparência do Governo Federal no link <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>.

4.3.4 Balanços e balancetes

Antes da possibilidade de divulgação dos dados orçamentários por meios eletrônicos, os balanços e balancetes se constituíam do melhor instrumento para o acompanhamento da execução orçamentária. Mas, como boa parte dos Municípios ainda não divulga de forma transparente sua realidade orçamentária, os balanços e balancetes, em alguns cenários, ainda são a única forma de dar visibilidade à execução orçamentária. Sendo assim, o controle da execução dos orçamentos públicos, nesse caso, só pode ser realizado

posteriormente. Mas nem sempre é preciso esperar um ano para que isso aconteça. Segundo a Constituição Federal, em seu artigo 165, parágrafo 3º, os governantes deverão publicar, até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Tais relatórios, chamados de balancetes, inexistentes em vários Municípios, são uma grande ferramenta de acompanhamento das despesas orçamentárias. Através deste instrumento pode-se averiguar se foram introduzidas mudanças na lei orçamentária fora do prazo. Estas alterações, uma vez aprovadas pelo Poder Legislativo, e geralmente são, e sem qualquer atenção, tornam-se perfeitamente legais, apesar de politicamente orientadas e cuidadosamente escolhidas para acontecer fora da atenção do público.

Os balanços são, simplificando bastante o tema, o resultado de todos os balancetes elaborados durante o ano, ou se não existissem os balancetes o balanço seria o resultado final do orçamento para um determinado período.

Politicamente podemos afirmar que o balanço é o retrato da correlação de forças da sociedade, apontando aqueles que foram privilegiados através do atendimento ou do acesso aos recursos públicos. Se o orçamento já é esse mesmo retrato em um momento bem específico, no caso de proposição de um orçamento o balanço será o resultado desse conflito entre os diversos interesses que se confrontaram durante o ano.

4.3.5 Orçamento Participativo - OP

As ideias que o termo orçamento participativo desperta são variadas. Mas, primeiramente, devemos dizer que o OP é uma prerrogativa de governo, que consiste em uma metodologia de elaboração do orçamento com uma série de consultas à população, que decide geralmente sobre uma pequena parcela do orçamento quais serão as prioridades que receberão recursos do poder público.

É uma experiência de participação social adotada em inúmeros Municípios do Brasil, e até mesmo em nível estadual apresenta diferentes modelos em termos de forma de consulta, montante de recursos e mobilização da sociedade civil.



Atenção!

O Orçamento Participativo é uma iniciativa de cada governo, que decide implementar, ou não, um processo de escuta da população para a definição das prioridades orçamentárias.

Para que seu Município tenha uma experiência de Orçamento Participativo é necessário que seja elaborada uma lei – que naturalmente deve ser aprovada pelo Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo – estabelecendo o modelo do processo participativo que será realizado.

O OP é um processo que contém etapas, regras e autores variados. A principal contribuição do OP à sociedade, inclusive nos Municípios onde não há esta prática, é de divulgar e popularizar o orçamento público e sinalizar para a possibilidade de intervenção e participação da sociedade civil nas decisões sobre as políticas públicas municipais.



Atenção!

As experiências de orçamento participativo apresentam particularidades e modelos de participação distintos. Entretanto, podemos apontar, de forma geral, que são etapas fundamentais de um processo de OP:

- Mobilização da população;
- Eleição de representantes;
- Levantamento de demandas;
- Definição de prioridades;
- Acompanhamento da execução das demandas;
- Prestação de contas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Acreditamos que este curso de Execução e Controle Orçamentário e Financeiro possa ter contribuído para o fortalecimento institucional dos Municípios e a consequente qualificação da gestão ambiental das políticas voltadas para o meio ambiente na perspectiva do desenvolvimento sustentável. Para tanto, buscamos possibilitar sua compreensão sobre os instrumentos formais para o acompanhamento, controle e execução dos orçamentos públicos municipais, assim como o reconhecimento dos atores envolvidos e das etapas-chaves dos processos de arrecadação e gasto dos recursos públicos.

Trouxemos também os diferentes tipos e mecanismos de controle dos recursos orçamentários, apresentando para você a natureza, formato e atribuições pertinentes ao controle interno e externo do processo de acompanhamento da execução orçamentária.

Mostramos ainda que além dos dispositivos institucionais de controle a sociedade civil e o cidadão comum podem acompanhar e avaliar o orçamento público através do que chamamos de controle social. Nesse sentido, destacamos que o efetivo aprimoramento da gestão pública e do uso mais racional e democrático dos recursos do Estado é responsabilidade de governos e da sociedade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 set 2015.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. (Lei Complementar nº. 101/2000), Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 10 set 2015.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 set 2015.

_____. **Decreto 93.872/86**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm >. Acesso em: 10 set 2015.

_____. **Lei complementar Nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm >. Acesso em: 10 set 2015.

_____. **Orçamento Brasil. Cartilha do Orçamento da Câmara dos Deputados**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cartilha/cartilha.pdf/view>>. Acesso em: 12 set 2015.

_____. **Instrumentos de Planejamento e Orçamento**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>>. Acesso em: 10 set 2015.

_____. **Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Orçamento Federal-Compromisso com o Cidadão**. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br/>. Acesso em: 05 out de 2015.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 05 out de 2015.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 05 out de 2015.

CIDADE – Centro de Assessoria e Estudos Urbanos. **Desdobrando o Orçamento Municipal**. Disponível em <http://www.ong-cidade.org/site/arquivos/biblioteca/edicao_02.pdf> Acesso em: 12 set de 2015

CGU – Controladoria geral da União. **Portal da Transparência**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 12 set de 2015.

CONTI, Mauricio. **Hora é de “apertar o cinto” e contingenciar gastos**”. Artigo do Portal do Consultor Jurídico. Disponível em:<<http://www.conjur.com.br/2014-mar-11/contas-vista-hora-apertar-cinto-contingenciar-gastos>>. Acesso em: 10 set 2015.

BIBLIOGRAFIA

BAHIA. **Manual de Instrução aos Conceitos Orçamentários**. Secretaria de Planejamento do Governo da Bahia. 2012. Disponível em: <http://www.portalfiplan.ba.gov.br/sites/default/files/manualdeintroducaoaosconceitosorçamentarios-06.06.2012.pdf>. Acesso em: 15 de Outubro de 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. **Olho Vivo no Dinheiro Público. Um guia para o cidadão garantir os seus direitos**. Cartilha da Controladoria Geral da União (CGU). Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/controle-social/arquivos/cartilhaolhovivo_baixa_v2.pdf >. Acesso em: 10 set 2015.

GIAMBIAGI, Fabio e ALÉM, Ana Claudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**, 4a Edição, Editora Campus. 2011.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo, Editora Atlas, 2010, 16ª edição

MELLO, Leonardo. SILVA, Julio César. **Decifrando o orçamento: transparência e participação**. IBASE, 2001. Mimeo.

MACHADO JR., José Teixeira. REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 comentada**. Rio de Janeiro, IBAM, 35ª edição, 2014.