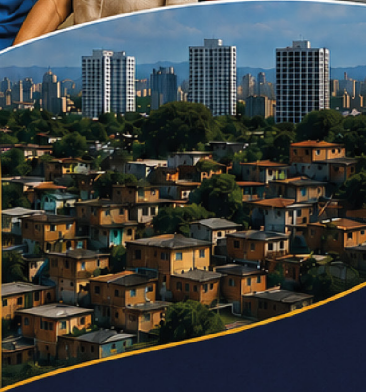


O ESTADO BRASILEIRO, O ORÇAMENTO PÚBLICO E A GESTÃO FISCAL MUNICIPAL

FUNDAMENTOS, INSTRUMENTOS E PRÁTICAS
PARA O AGENTE PÚBLICO MUNICIPAL

Livro Didático • Gestão Pública Municipal

EDEMAR ROTA
ANDERSON AMARAL DE OLIVEIRA
EDUARDO ANSCHAU
FELIPE MICAEL DA SILVA SMOLSKI
KARINE MATUCHEVSKI BALZAN
LUCIANA MORO DE SOUZA
RAQUEL LUCIENE SAWITZKI CALLEGARO
RODRIGO SEVERO
TÁRCIO RICARDO THOMAS



EDEMAR ROTTA
ANDERSON AMARAL DE OLIVEIRA
EDUARDO ANSCHAU
FELIPE MICAEL DA SILVA SMOLSKI
KARINE MATUCHEVSKI BALZAN
LUCIANA MORO DE SOUZA
RAQUEL LUCIENE SAWITZKI CALLEGARO
RODRIGO SEVERO
TÁRCIO RICARDO THOMAS

**O ESTADO BRASILEIRO,
O ORÇAMENTO PÚBLICO E A
GESTÃO FISCAL MUNICIPAL**
FUNDAMENTOS, INSTRUMENTOS E PRÁTICAS
PARA O AGENTE PÚBLICO MUNICIPAL

Editora Ilustração
Santo Ângelo – Brasil
2026



Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0>

Editor-gerente: Fábio César Junges

Capa: IA

Revisão: Os autores

CATALOGAÇÃO NA FONTE

E79 O estado brasileiro, o orçamento público e a gestão fiscal municipal : fundamentos e práticas para o agente público municipal / Edemar Rotta ... [et al.]. - Santo Ângelo : Ilustração, 2026.
95 p. : il.

ISBN 978-65-6135-298-7

DOI 10.46550/978-65-6135-298-7

1. Administração pública. I. Rotta, Edemar

CDU: 35

Responsável pela catalogação: Fernanda Ribeiro Paz - CRB 10/ 1720



Crossref



E-mail: ilustracao@gmail.com

www.editorailustracao.com.br

Conselho Editorial



Dr. Adair Adams	IFRS, Vacaria, RS, Brasil
Dra. Adriana Maria Andreis	UFFS, Chapecó, SC, Brasil
Dra. Adriana Mattar Maamari	UFSCAR, São Carlos, SP, Brasil
Dra. Berenice Beatriz Rossner Wbatuba	URI, Santo Ângelo, RS, Brasil
Dr. Clemente Herrero Fabregat	UAM, Madri, Espanha
Dr. Daniel Vindas Sánchez	UNA, San Jose, Costa Rica
Dra. Denise Tatiane Girardon dos Santos	UNICRUZ, Cruz Alta, RS, Brasil
Dr. Domingos Benedetti Rodrigues	UNICRUZ, Cruz Alta, RS, Brasil
Dr. Douglas Verbicaro Soares	UFRR, Boa Vista, RR, Brasil
Dr. Edeimar Rotta	UFFS, Cerro Largo, RS, Brasil
Dr. Edivaldo José Bortoleto	UNOCHAPECÓ, Chapecó, SC, Brasil
Dra. Elizabeth Fontoura Dorneles	UNICRUZ, Cruz Alta, RS, Brasil
Dr. Evaldo Becker	UFS, São Cristóvão, SE, Brasil
Dr. Glaucio Bezerra Brandão	UFRN, Natal, RN, Brasil
Dr. Gonzalo Salerno	UNCA, Catamarca, Argentina
Dr. Jenerton Arlan Schütz	UCB, Brasília, DF, Brasil
Dr. Héctor V. Castanheda Midence	USAC, Guatemala
Dr. José Pedro Boufleuer	UNIJUÍ, Ijuí, RS, Brasil
Dra. Keiciane C. Drehmer-Marques	UFSC, Florianópolis, RS, Brasil
Dr. Luiz Augusto Passos	UFMT, Cuiabá, MT, Brasil
Dra. Maria Cristina Leandro Ferreira	UFRGS, Porto Alegre, RS, Brasil
Dra. Neusa Maria John Scheid	URI, Santo Ângelo, RS, Brasil
Dra. Odete Maria de Oliveira	UNOCHAPECÓ, Chapecó, SC, Brasil
Dr. Rafael Vieira de Mello Lopes	UNICRUZ, Cruz Alta, RS, Brasil
Dr. Rivetla Edipo Araujo Cruz	UFPA, Belém, PA, Brasil
Dra. Rosângela Angelin	URI, Santo Ângelo, RS, Brasil
Dr. Roque Ismael da Costa Güllich	UFFS, Cerro Largo, RS, Brasil
Dr. Vantoir Roberto Brancher	IFFAR, Santa Maria, RS, Brasil

Este livro foi avaliado e aprovado por pareceristas *ad hoc*.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	11
1 O ESTADO BRASILEIRO.....	13
1.1 Os princípios fundamentais do Estado brasileiro.....	13
1.2 A organização do Estado brasileiro	14
1.3 Políticas públicas	15
1.4 A atividade financeira do Estado	17
1.5 Direito Financeiro e Direito Tributário	18
1.6 Princípios da atividade financeira do Estado.....	19
1.6.1 Princípio da legalidade	19
1.6.2 Princípio da economicidade.....	20
1.6.3 Princípio da transparência	20
1.6.4 Princípio da responsabilidade fiscal	21
1.7 Repartição das receitas tributárias.....	22
2 ORÇAMENTO PÚBLICO	25
2.1 Princípios orçamentários	27
2.1.1 Princípio da exclusividade	28
2.1.2 Princípio da universalidade.....	29
2.1.3 Princípio da unidade.....	29
2.1.4 Princípio da anualidade	30
2.1.5 Princípio da programação.....	31
2.1.6 Princípio do equilíbrio orçamentário	31
2.2 Instrumentos do orçamento público	32
2.2.1 Plano Plurianual (PPA)	33
2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	34

2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)	36
2.3 Processo orçamentário e tramitação legislativa	38
2.3.1 Elaboração e encaminhamento das propostas	38
2.3.2 Apreciação pelo Poder Legislativo	39
2.3.3 Emendas parlamentares e execução obrigatória	40
2.3.4 Síntese do processo orçamentário	41
2.4 Programação financeira e alterações orçamentárias (créditos adicionais)	42
3 RECEITA PÚBLICA.....	47
3.1 Definição de receita pública	47
3.2 Classificação da receita orçamentária	48
3.2.1 Receitas correntes.....	50
3.2.2 Receitas de capital.....	53
3.3 Estágios da receita orçamentária	54
3.4 Receita corrente líquida	56
4 DESPESA PÚBLICA	59
4.1 Conceito e finalidade	59
4.2 Classificação da despesa orçamentária.....	61
4.2.1 Classificação institucional.....	61
4.2.2 Classificação funcional.....	62
4.2.3 Classificação programática da despesa	63
4.2.4 Classificação da natureza da despesa	65
4.2.4.1 Categoria econômica.....	66
4.2.4.2 Grupo de natureza da despesa.....	67
4.2.4.2.1 Modalidade de aplicação.....	68
4.2.4.3 Elementos da despesa orçamentária	69
4.3 Estágios da despesa orçamentária.....	71

4.4 Restos a pagar (processados e não processados)	72
4.5 Dívida e endividamento público (flutuante e fundada).....	74
4.6 Tópicos especiais em gestão fiscal (limites constitucionais e fundos)	75
5 PRESTAÇÃO DE CONTAS E CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	77
5.1 <i>Accountability</i> e transparência fiscal.....	77
5.2 O sistema de controle: interno, externo e social	78
GLOSSÁRIO	81
REFERÊNCIAS	91

APRESENTAÇÃO

O Brasil tornou-se independente de Portugal em 1822 e, desde então, percorreu um longo processo de consolidação de suas instituições políticas e jurídicas. A Constituição Federal de 1988 representa um marco dessa trajetória ao instituir o país como Estado Democrático de Direito.

O Estado Moderno consolidou-se no cenário europeu entre os séculos XVI e XIX, e sua concepção expandiu-se para outros continentes a partir do século XVIII. Trata-se de uma forma de organização do poder político e da vida em sociedade baseada em elementos como soberania, territorialidade, legalidade, governo, burocracia, povo e diferenciação entre as esferas pública e privada.

A soberania corresponde à capacidade de autodeterminação do Estado e ao exercício do poder supremo em seu território. A territorialidade delimita o espaço no qual a autoridade estatal é exercida, enquanto a legalidade estabelece uma ordem jurídica racional e impessoal. O governo organiza a direção política do Estado; a burocracia estrutura sua atuação administrativa; o povo constitui seu elemento humano; e a diferenciação estabelece a separação entre o Estado e a sociedade civil (Bobbio, 1998).

Nos Estados Democráticos de Direito, as garantias fundamentais orientam a organização da vida em sociedade. Nesse contexto, Estado, sociedade civil e mercado participam, de diferentes formas, da concretização dos direitos individuais e coletivos.

Cabe ao Estado, por meio dos governos federal, estaduais, distrital e municipais, transformar as demandas sociais em políticas públicas e criar as condições necessárias à sua implementação. À sociedade civil compete participar da formulação, do acompanhamento e do controle dessas políticas. O mercado, por sua vez, atua na produção e na circulação de bens e serviços, submetido às normas e aos objetivos estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

Para formular e implementar políticas públicas, o Estado utiliza os recursos que compõem o fundo público. Esse conceito abrange a capacidade estatal de mobilizar recursos por meio da tributação, do orçamento, das políticas fiscal e monetária e da atuação das empresas estatais, com o objetivo de financiar suas funções e intervir na realidade econômica e social (Salvador, 2012; Behring, 2010).

O Estado, por meio de seus governos, órgãos e entidades, é responsável pela gestão do fundo público, tendo no orçamento seu principal instrumento de planejamento e alocação de recursos. O orçamento materializa a ação estatal ao autorizar a execução de programas, projetos, atividades e operações destinados ao cumprimento das metas e prioridades governamentais (Crepaldi; Crepaldi, 2013).

Além disso, o Estado atua na promoção das condições necessárias ao desenvolvimento econômico e social, mediante políticas monetárias, fiscais, tributárias e de incentivo à produção e ao consumo. Essa atuação contribui para a manutenção e a ampliação do fundo público, que financia políticas sociais destinadas à melhoria da qualidade de vida da população, especialmente dos grupos em situação de maior vulnerabilidade. Sob uma perspectiva crítica, a formação e a utilização do fundo público também devem ser compreendidas no contexto das relações entre trabalho e capital e da apropriação da riqueza socialmente produzida (Salvador, 2012; Fontenelli, 2020).

Entre as políticas públicas, as políticas sociais ocupam lugar de destaque por contribuírem diretamente para a efetivação de direitos relacionados à educação, à saúde, à assistência social, à previdência, à habitação e ao saneamento básico, entre outros aspectos essenciais à qualidade de vida. Essas políticas compreendem o “[...] conjunto de programas e ações do Estado que se concretizam na garantia da oferta de bens e serviços, nas transferências de renda e na regulação dos elementos do mercado”, com vistas à proteção e à promoção social. Pfeifer (2014, p. 748) destaca que as políticas sociais devem ser concebidas na perspectiva de responder “ao conjunto de necessidades sociais humanas”, construídas e reconstruídas de acordo com o grau de desenvolvimento das sociedades (Rotta; Lago; Rossini, 2017).

Este livro reúne informações essenciais sobre a organização do Estado brasileiro, suas atribuições constitucionais e os instrumentos utilizados na gestão dos recursos públicos. Inicialmente, são apresentados os fundamentos do Estado, os Poderes da República, as políticas públicas, a atividade financeira e a repartição das receitas tributárias.

Na sequência, examinam-se o orçamento público e seus instrumentos, as receitas e as despesas públicas, seus critérios de classificação e suas etapas de execução. Por fim, são abordados a prestação de contas, os mecanismos de controle e temas específicos relacionados à gestão fiscal municipal.

1 O ESTADO BRASILEIRO

Este capítulo tem por objetivo apresentar os fundamentos jurídicos e institucionais que sustentam a atuação do Estado brasileiro. Inicialmente, serão examinados os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, seus objetivos constitucionais e a organização dos Poderes estatais. Em seguida, será abordado o conceito de políticas públicas como instrumento de concretização das finalidades constitucionais.

Posteriormente, serão analisadas a atividade financeira do Estado e as relações entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário, com destaque para a tributação como uma das principais fontes de financiamento das atividades estatais. Por fim, serão examinados os princípios que orientam a atividade financeira e os mecanismos constitucionais de repartição das receitas tributárias entre os entes federativos.

A compreensão desses elementos permite identificar como o Estado organiza juridicamente sua atuação, obtém os recursos necessários ao financiamento de suas atividades e busca concretizar os objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988. Esses fundamentos constituem a base teórica para o desenvolvimento dos capítulos seguintes.

1.1 Os princípios fundamentais do Estado brasileiro

O artigo 1º da CF/88 define a República Federativa do Brasil como a união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, constituída em Estado Democrático de Direito. São fundamentos da República a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. O parágrafo único do mesmo artigo estabelece que todo o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes eleitos.

Complementando essa estrutura normativa, o artigo 3º da CF/88 estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou quaisquer outras formas de discriminação.

No plano internacional, o artigo 4º da CF/88 determina que a República Federativa do Brasil rege suas relações exteriores pelos princípios da independência nacional, da prevalência dos direitos humanos, da autodeterminação dos povos, da não intervenção, da igualdade entre os Estados, da defesa da paz, da solução pacífica dos conflitos, do repúdio ao terrorismo e ao racismo, da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e da concessão de asilo político.

Esses fundamentos, objetivos e princípios formam o núcleo axiológico do Estado brasileiro, orientam a atuação dos Poderes Públicos e servem de parâmetro para a formulação, a implementação e a avaliação das ações estatais.

1.2 A organização do Estado brasileiro

Para concretizar os fundamentos e objetivos constitucionais, a CF/88 organizou o exercício do poder estatal com base na separação dos Poderes. O artigo 2º estabelece que são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Conforme observam Paulo e Alexandrino (2026), a CF/88 adotou uma concepção flexível da separação dos Poderes. Embora cada Poder exerça predominantemente funções que lhe são próprias, também desempenha funções atípicas necessárias ao funcionamento da estrutura estatal e à preservação do equilíbrio institucional.

O Poder Legislativo exerce tipicamente as funções legislativa e fiscalizatória, competindo-lhe elaborar normas e fiscalizar os atos da Administração Pública. O Poder Executivo desempenha predominantemente a função administrativa, sendo responsável pela execução das leis, pela implementação das políticas públicas e pela direção da Administração Pública. O Poder Judiciário, por sua vez, exerce tipicamente a função jurisdicional, solucionando conflitos e aplicando o Direito aos casos concretos com força de definitividade, nos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico (Paulo; Alexandrino, 2026).

Além dessas atribuições predominantes, a Constituição admite o exercício de funções atípicas pelos três Poderes. O Legislativo e o Judiciário exercem funções administrativas quando organizam seus serviços, administram seus recursos e gerenciam seus servidores e patrimônio. O Executivo, por sua vez, exerce função normativa em hipóteses constitucionalmente previstas, como na edição de medidas provisórias e de

leis delegadas, no âmbito federal. O Judiciário também desempenha função normativa ao elaborar seus regimentos internos (Paulo; Alexandrino, 2026).

Outros Poderes também exercem funções de natureza julgadora. O Poder Executivo decide processos administrativos e aplica sanções no âmbito de suas competências, sem que essas decisões adquiram, em regra, a definitividade própria da jurisdição, pois permanecem sujeitas ao controle judicial. O Poder Legislativo exerce competência julgadora em hipóteses expressamente previstas na Constituição, como no julgamento de determinadas autoridades por crimes de responsabilidade (Paulo; Alexandrino, 2026).

A articulação entre essas funções é orientada pelo sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*), que estabelece mecanismos de controle recíproco entre os Poderes. Esse sistema busca impedir a concentração excessiva de poder e preservar a independência, a harmonia e o equilíbrio institucional previstos na Constituição (Paulo; Alexandrino, 2026).

Nesse contexto, o Poder Executivo compreende o conjunto de órgãos e agentes responsáveis pela direção política e administrativa do Estado, sob a chefia do Presidente da República, dos Governadores e dos Prefeitos, conforme a esfera federativa considerada (Mazza, 2026).

O Poder Legislativo, por sua vez, organiza-se de acordo com a forma federativa do Estado brasileiro. No âmbito federal, é exercido pelo Congresso Nacional, composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, caracterizando o bicameralismo federativo. A Câmara dos Deputados representa o povo, enquanto o Senado Federal representa os Estados e o Distrito Federal (Lenza, 2025). Nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, o Poder Legislativo é exercido, respectivamente, pelas Assembleias Legislativas, pela Câmara Legislativa e pelas Câmaras Municipais.

Essa organização institucional distribui competências, estabelece controles recíprocos e define os órgãos responsáveis pelo desempenho das funções estatais e pela concretização dos objetivos constitucionais.

1.3 Políticas públicas

A realização dos objetivos fundamentais previstos na CF/88 depende da atuação concreta do Estado por meio de ações planejadas e coordenadas. É nesse contexto que se inserem as políticas públicas. Embora

a expressão tenha sido incorporada posteriormente ao texto constitucional, com previsão nos artigos 216-A e 227 da CF/88, o tema adquiriu crescente relevância na literatura especializada.

Os estudos sobre políticas públicas possuem antecedentes no pensamento político europeu do século XIX, mas sua consolidação como campo específico da Ciência Política ocorreu nos Estados Unidos, na segunda metade do século XX. A partir de então, as ações governamentais passaram a ser examinadas de forma sistemática, com referenciais teóricos, métodos próprios e pesquisadores especializados (Souza, 2006; Lago; Rotta, 2023).

A literatura reconhece Harold Dwight Lasswell, Herbert Alexander Simon, Charles Edward Lindblom e David Easton como importantes precursores dos estudos sobre políticas públicas (Souza, 2006; Frey, 2000). Com enfoques distintos, esses autores contribuíram para a institucionalização do campo e para a compreensão dos processos por meio dos quais os governos respondem às demandas da sociedade, dos partidos políticos, da mídia, dos grupos de interesse e de suas próprias estruturas internas, mediante decisões, programas e ações.

No Brasil, os estudos sobre políticas públicas passaram a se desenvolver de forma mais sistemática entre o final da década de 1980 e o início da década de 1990, sobretudo em razão da redemocratização e dos debates relacionados à reforma do Estado (Bresser-Pereira, 1997). Desde então, ocorreram avanços significativos que contribuíram para a consolidação desse campo de estudos no cenário nacional (Lotta, 2019; Sousa; Batista, 2022).

Não há consenso em torno de uma definição única de política pública. As diferentes concepções enfatizam aspectos relacionados tanto aos referenciais teóricos quanto aos processos de formulação, implementação e avaliação das ações governamentais. Lasswell (1936) sintetizou uma das questões centrais do campo por meio da pergunta: “quem ganha o quê, por quê e que diferença isso faz?”. Trata-se, portanto, de analisar como os governos transformam demandas sociais, escolhas políticas e compromissos assumidos em programas e ações capazes de produzir efeitos concretos na vida da população (Lago; Rotta, 2023).

As políticas públicas podem ser compreendidas como “[...] o conjunto de políticas, programas e ações do Estado, diretamente ou por meio de delegação, com objetivo de enfrentar desafios e aproveitar oportunidades de interesse coletivo” (Castro; Oliveira, 2014, p. 22).

Segundo Souza (2006), esse campo do conhecimento busca compreender o governo em ação, analisar os resultados de sua atuação e, quando necessário, propor mudanças em seu curso. Nos governos democráticos, a formulação de políticas públicas corresponde ao processo por meio do qual os propósitos governamentais são transformados em programas e ações destinados a produzir resultados e mudanças na realidade social (Souza, 2006).

O estudo das políticas públicas possui caráter multidisciplinar, pois envolve contribuições da Ciência Política, do Direito, da Economia, da Administração, da Sociologia e de outras áreas do conhecimento. Essas contribuições abrangem tanto questões macroestruturais — como as concepções de Estado, os modelos de desenvolvimento e o papel das instituições — quanto aspectos operacionais relacionados à formulação, à implementação, à avaliação e ao controle social das políticas públicas.

A Ciência Política, contudo, desempenhou papel central na consolidação desse campo, ao desenvolver referenciais teóricos e metodológicos voltados ao estudo da atuação estatal, da governança, da governabilidade, da eficiência administrativa e dos processos decisórios. Ainda assim, Lago e Rotta (2023) observam que, especialmente no Brasil, parte dos estudos passou a privilegiar abordagens descritivas e setoriais, reduzindo a atenção dedicada às reflexões teórico-conceituais sobre o Estado, o sistema político e os processos sociopolíticos e institucionais mais amplos nos quais as políticas públicas são concebidas e implementadas.

Em síntese, as políticas públicas constituem instrumentos por meio dos quais o Estado organiza sua atuação e busca concretizar os objetivos fundamentais estabelecidos pela Constituição.

1.4 A atividade financeira do Estado

A implementação das políticas públicas exige a disponibilidade de recursos capazes de viabilizar a atuação estatal. Para executar suas funções, a Administração Pública deve planejar a obtenção de receitas e a realização das despesas necessárias à manutenção de sua estrutura e à prestação de serviços à coletividade.

Nesse contexto, a atividade financeira do Estado compreende o conjunto de ações relacionadas à obtenção de receitas, à realização de despesas, ao orçamento e à gestão dos recursos públicos destinados ao atendimento das necessidades coletivas. Essa atividade constitui o objeto

central do Direito Financeiro, ramo jurídico responsável por disciplinar as receitas públicas, as despesas públicas, o orçamento e os mecanismos de controle fiscal (Piscitelli, 2025).

Embora a sistematização normativa das finanças públicas brasileiras tenha sido fortalecida pela Lei nº 4.320/1964, pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 101/2000 — Lei de Responsabilidade Fiscal —, o debate sobre a obtenção e a aplicação dos recursos públicos é muito anterior e acompanha historicamente a ampliação das funções atribuídas ao Estado (Piscitelli, 2025).

A atividade financeira estatal relaciona-se diretamente aos objetivos fundamentais previstos no artigo 3º da CF/88. Por meio dela, o Estado mobiliza e aplica recursos para promover o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e regionais e criar condições para a realização do bem comum.

1.5 Direito Financeiro e Direito Tributário

Entre as diferentes formas de obtenção de receitas públicas, a tributação ocupa posição central, constituindo uma das principais fontes de financiamento das atividades estatais. Por essa razão, o estudo da atividade financeira conduz ao Direito Tributário, ramo jurídico que disciplina a instituição, a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Conforme observa Sabbag (2025), a necessidade de financiar a estrutura estatal e atender às necessidades coletivas contribuiu para a formação de um conjunto específico de normas voltadas à disciplina da tributação.

Historicamente, a expressão Direito Fiscal foi utilizada para designar esse campo jurídico. Com o desenvolvimento da doutrina, contudo, consolidou-se a denominação Direito Tributário, considerada mais adequada por delimitar com maior precisão seu objeto de estudo (Sabbag, 2025).

Apesar das diferentes formulações doutrinárias, há convergência quanto aos elementos centrais que caracterizam esse ramo do Direito. Segundo Sabbag (2025), o Direito Tributário integra o Direito Público e disciplina as relações jurídicas decorrentes da instituição, da arrecadação e da fiscalização dos tributos. Suas normas regulam o exercício do poder de tributar e, ao mesmo tempo, asseguram proteção aos contribuintes contra exigências incompatíveis com a Constituição e com a legislação aplicável.

Em síntese, embora possuam objetos específicos, o Direito Financeiro e o Direito Tributário mantêm relação de complementaridade. O primeiro disciplina a atividade financeira do Estado em sentido amplo, abrangendo as receitas, as despesas, o orçamento e o controle fiscal. O segundo ocupa-se especificamente do regime jurídico dos tributos, que constituem importante fonte de financiamento das atividades estatais (Sabbag, 2025; Piscitelli, 2025).

1.6 Princípios da atividade financeira do Estado

A atividade financeira do Estado não se desenvolve de forma arbitrária. Sua organização, execução e controle submetem-se a princípios que orientam a obtenção de receitas, a realização de despesas e a gestão dos recursos públicos. Embora o Direito Financeiro mantenha estreita relação com o Direito Tributário, possui princípios próprios, voltados à disciplina da atividade financeira estatal em sentido amplo.

Diferentemente dos princípios do Direito Tributário, mais claramente sistematizados na CF/88, os princípios do Direito Financeiro encontram-se dispersos em diferentes dispositivos constitucionais e infraconstitucionais. Segundo Piscitelli (2025), essa dispersão dificulta a identificação de um núcleo principiológico uniforme e exige do intérprete uma compreensão sistemática das normas que disciplinam as finanças públicas.

Neste estudo, serão examinados os princípios mais diretamente relacionados à arrecadação, à gestão e ao controle dos recursos públicos: legalidade, economicidade, transparência e responsabilidade fiscal (Piscitelli, 2025).

Os princípios especificamente orçamentários não serão abordados neste momento, pois serão analisados posteriormente, no capítulo dedicado ao orçamento público e ao regime jurídico das leis orçamentárias.

1.6.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade constitui um dos pilares do Estado Democrático de Direito e determina que nenhuma obrigação pode ser imposta aos particulares sem fundamento legal. Sua finalidade é assegurar que restrições a direitos e imposições de deveres decorram de processo legislativo legítimo. Essa garantia está prevista no artigo 5º, inciso II, da

CF/88, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

No âmbito da atividade financeira do Estado, a legalidade apresenta duas dimensões complementares. A dimensão formal diz respeito à espécie normativa exigida para disciplinar matérias financeiras e orçamentárias. A dimensão material refere-se aos conteúdos que dependem de previsão legal, como a instituição de receitas, a autorização de despesas e a definição dos procedimentos de execução e controle. Assim, a atuação financeira estatal deve observar os limites, as competências e os procedimentos estabelecidos pelo ordenamento jurídico (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

1.6.2 Princípio da economicidade

O princípio da economicidade encontra fundamento no artigo 70 da Constituição Federal e integra os critérios de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública.

Sua finalidade é assegurar que os recursos públicos sejam aplicados de forma racional, adequada e orientada à obtenção dos melhores resultados possíveis. A economicidade não se confunde com a simples redução de despesas, pois exige a avaliação da relação entre os custos suportados pelo Estado, os resultados alcançados e os benefícios produzidos para a coletividade (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Esse princípio incide tanto na elaboração do orçamento quanto na execução das despesas públicas. Por isso, o planejamento e a aplicação dos recursos devem considerar a adequação dos meios empregados, os custos envolvidos e os resultados esperados. Desperdícios, ineficiências e aplicações incompatíveis com a finalidade pública devem ser identificados e corrigidos, a fim de assegurar a adequada utilização dos recursos públicos (Piscitelli, 2025).

1.6.3 Princípio da transparência

A transparência constitui exigência própria do Estado Democrático de Direito e desempenha papel essencial na legitimação da atividade financeira estatal. Sua finalidade é permitir que os cidadãos acompanhem, fiscalizem e avaliem a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos,

especialmente porque parcela significativa das receitas estatais decorre da tributação (Piscitelli, 2025).

Além de viabilizar o controle social, a transparência fortalece a cidadania fiscal ao ampliar a participação da sociedade na fiscalização das contas públicas e na avaliação da atuação governamental. Nessa perspectiva, Nabais (2015) compreende o dever fundamental de pagar impostos como expressão da cidadania fiscal e da solidariedade inerente ao Estado Fiscal. A legitimidade da tributação é reforçada quando os contribuintes percebem que os recursos arrecadados são administrados de forma transparente, eficiente e orientada ao financiamento das funções estatais e à promoção do bem comum.

No contexto brasileiro, a transparência assume função estratégica ao ampliar o conhecimento sobre a origem das receitas, a destinação das despesas e os resultados alcançados pela Administração Pública. Quanto maior a visibilidade da gestão financeira, maiores são as possibilidades de controle social, responsabilização dos agentes públicos e legitimação das decisões governamentais (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

A CF/88 reforça essa diretriz ao assegurar, em seu artigo 74, § 2º, legitimidade a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. Esse mecanismo constitui importante instrumento de participação social no controle das finanças públicas.

A Lei Complementar nº 101/2000 — Lei de Responsabilidade Fiscal — complementa o modelo constitucional ao instituir mecanismos de transparência da gestão fiscal. Seus artigos 48 e 49 asseguram publicidade aos planos, orçamentos, prestações de contas, relatórios fiscais e demais informações relacionadas à arrecadação, à execução orçamentária e à gestão dos recursos públicos (Piscitelli, 2025).

1.6.4 Princípio da responsabilidade fiscal

O princípio da responsabilidade fiscal consolidou-se como uma das diretrizes centrais da gestão financeira do Estado brasileiro. Sua positivação mais expressiva ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 101/2000 — Lei de Responsabilidade Fiscal —, que estabeleceu normas voltadas ao planejamento, ao equilíbrio das contas públicas e à sustentabilidade da gestão fiscal.

Esse princípio impõe aos gestores públicos o dever de planejar, executar e controlar a atividade financeira de forma responsável, observando os limites e requisitos aplicáveis às despesas, ao endividamento e às renúncias de receitas. Seu objetivo é compatibilizar a atuação estatal com a capacidade financeira do ente federativo, evitando desequilíbrios capazes de comprometer a continuidade dos serviços públicos e a estabilidade das finanças governamentais (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

A responsabilidade fiscal não se limita à contenção de gastos. Ela exige planejamento, transparência, controle e avaliação permanente da gestão, de modo que os recursos públicos sejam utilizados com previsibilidade, eficiência e sustentabilidade, considerando tanto as necessidades atuais quanto os impactos futuros das decisões financeiras (Piscitelli, 2025).

Para concretizar essas diretrizes, a LRF instituiu mecanismos como os limites para despesas com pessoal, as regras relativas ao endividamento, as metas fiscais, as condições para a concessão de renúncias de receitas e os instrumentos de transparência da gestão fiscal. Essas medidas buscam preservar o equilíbrio entre receitas e despesas e assegurar a capacidade do Estado de manter serviços e implementar políticas públicas.

Em conjunto, os princípios da legalidade, da economicidade, da transparência e da responsabilidade fiscal orientam a atividade financeira do Estado. Embora possuam conteúdos próprios, convergem para assegurar que a obtenção, a gestão e a aplicação dos recursos públicos ocorram de forma legítima, eficiente, transparente e sustentável. Esses princípios constituem o referencial necessário para a compreensão das receitas públicas, da tributação e dos mecanismos de repartição de recursos examinados na sequência.

1.7 Repartição das receitas tributárias

A tributação constitui uma das principais fontes de receitas públicas, tornando necessária a existência de mecanismos que promovam a distribuição dos recursos arrecadados entre os entes federativos. No sistema constitucional brasileiro, a repartição das receitas tributárias está disciplinada principalmente nos artigos 157 a 162 da Constituição Federal, sem prejuízo das novas regras introduzidas pela Reforma Tributária sobre o consumo (Sabbag, 2025).

Historicamente, a União concentrou parcela significativa das competências tributárias e da arrecadação nacional. Para reduzir os

desequilíbrios decorrentes dessa concentração e assegurar recursos aos demais entes federativos, a Constituição instituiu um sistema de repartição de receitas. Por meio desse sistema, parcelas da arrecadação de determinados tributos são destinadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, mediante transferências diretas ou por meio de fundos constitucionais (Sabbag, 2025).

A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada, inicialmente, pela Lei Complementar nº 214/2025 alterou significativamente a tributação sobre o consumo. O novo modelo instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios; a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União; e o Imposto Seletivo (IS), igualmente de competência federal.

A substituição dos tributos atuais ocorrerá de forma gradual. Durante o período de transição, o IBS coexistirá com o ICMS e o ISS, que somente serão extintos em 2033, conforme o cronograma estabelecido pela EC nº 132/2023. Desse modo, não é adequado afirmar que o IBS já substituiu integralmente esses impostos.

Além de redefinir as competências tributárias sobre o consumo, a Reforma criou uma sistemática própria de arrecadação e distribuição do IBS. Compete ao Comitê Gestor arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, segundo os critérios constitucionais e legais aplicáveis. Essa sistemática distingue-se das transferências tradicionais de receitas tributárias.

As transferências tributárias constitucionais tradicionais podem ser classificadas em diretas, quando uma parcela da arrecadação é entregue diretamente ao ente beneficiário, e indiretas, quando a distribuição ocorre por intermédio de fundos constitucionais. Em regra, esses repasses ocorrem da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ou dos Estados para os Municípios (Sabbag, 2025).

Compreendidas a estrutura do Estado brasileiro, a atividade financeira estatal e a repartição constitucional das receitas tributárias, torna-se necessário examinar o principal instrumento de planejamento e alocação dos recursos públicos: o orçamento. Mais do que um demonstrativo contábil, o orçamento público constitui instrumento político, jurídico e administrativo por meio do qual o Estado define prioridades, organiza receitas e despesas e viabiliza a implementação de políticas públicas e a

concretização de direitos fundamentais. Esse tema será desenvolvido no capítulo seguinte.

SÍNTESE DO CAPÍTULO 1

Eixo Temático	Diretriz Doutrinária
Pacto Federativo	O Brasil constitui uma República Federativa formada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, todos dotados de autonomia nos termos da Constituição.
Ação Governamental	As políticas públicas atuam como os instrumentos essenciais de tradução das necessidades da população em programas concretos de governo.
Sustentabilidade	Para executar essas ações e manter a estrutura pública, o Estado necessita mobilizar recursos, o que constitui o cerne da atividade financeira estatal.
Gestão Financeira	A gestão financeira submete-se de forma cogente a quatro princípios basilares: legalidade, economicidade, transparência e responsabilidade fiscal.
Equilíbrio Regional	Diante da concentração arrecadatória na União, institui-se o sistema compulsório de repartição de receitas com Estados e Municípios.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público constitui um dos principais instrumentos da atividade financeira do Estado. Por meio dele, estimam-se as receitas, fixam-se as despesas e autorizam-se as ações necessárias ao funcionamento da Administração Pública e à implementação das políticas públicas. Após o estudo da atividade financeira estatal, do Direito Financeiro e dos princípios que orientam sua atuação, torna-se necessário compreender como esses elementos se articulam no processo orçamentário.

Este capítulo dedica-se ao estudo do orçamento público e de sua disciplina jurídica no ordenamento brasileiro. Inicialmente, serão examinados os princípios orçamentários, que, juntamente com os princípios gerais da atividade financeira apresentados no capítulo anterior, integram o referencial normativo do Direito Financeiro. Em seguida, serão analisados os instrumentos orçamentários previstos na CF/88: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por fim, serão abordados o processo legislativo orçamentário, a programação financeira e as alterações do orçamento durante sua execução (Piscitelli, 2025).

A disciplina constitucional do orçamento público encontra seu principal fundamento no artigo 165 da CF/88, que estabelece os instrumentos de planejamento orçamentário e define suas funções. O § 9º do mesmo artigo reserva à lei complementar a disciplina de matérias relacionadas ao exercício financeiro, à vigência, aos prazos, à elaboração e à organização do PPA, da LDO e da LOA, bem como às normas de gestão financeira e patrimonial. Essa regulamentação integra o conjunto de normas gerais de finanças públicas previsto no artigo 163 da CF/88 (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

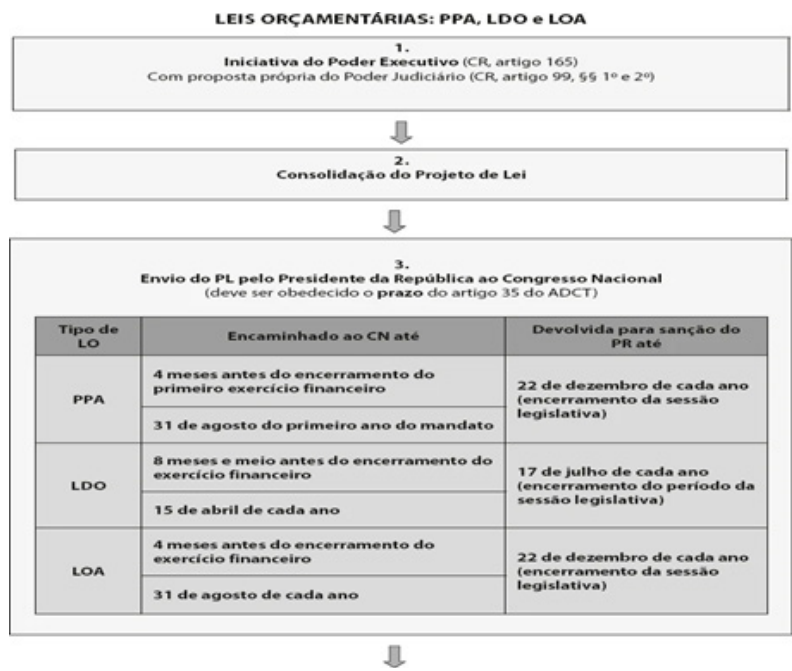
Para viabilizar o planejamento e a gestão das finanças públicas, a CF/88 instituiu três instrumentos orçamentários integrados e complementares, todos de iniciativa do Poder Executivo: o PPA, a LDO e a LOA. O PPA estabelece, para um período de quatro anos, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública. A LDO define as metas e prioridades para o exercício seguinte, orienta a elaboração da LOA e disciplina aspectos da política fiscal e da execução orçamentária. A LOA, por sua vez, estima as receitas e fixa as despesas relativas a cada exercício

financeiro, viabilizando a execução das ações governamentais (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Embora a iniciativa formal das leis orçamentárias pertença ao Poder Executivo, os demais Poderes e as instituições dotadas de autonomia administrativa e financeira participam da elaboração do orçamento. Cada um prepara sua proposta, observados os limites estabelecidos na LDO, e a encaminha ao Poder Executivo para consolidação no projeto de lei orçamentária. No âmbito federal, a Constituição disciplina expressamente a elaboração das propostas do Poder Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, respectivamente nos artigos 99, §§ 1º e 2º, 127, § 3º, e 134, § 2º. Nos Estados e Municípios, o procedimento deve observar, ainda, as respectivas Constituições estaduais, leis orgânicas e legislações locais (Piscitelli, 2025).

Essa estrutura demonstra que o orçamento público não se limita a um documento contábil ou financeiro. Ele constitui instrumento jurídico, político e administrativo por meio do qual o Estado planeja suas ações, estabelece prioridades, distribui recursos e viabiliza a implementação das políticas públicas e a concretização dos objetivos constitucionais.

Figura 1 – Fluxo de elaboração das leis orçamentárias (I)



Fonte: Piscitelli (2025, p. 66)

Figura 2 – Fluxo de elaboração das leis orçamentárias (II)



Fonte: Piscitelli (2025, p. 67)

As Figuras 1 e 2 demonstram que, embora a iniciativa das leis orçamentárias pertença ao Poder Executivo, sua elaboração e aprovação exigem a participação dos demais Poderes e instituições. O processo ocorre de forma integrada e deve observar os procedimentos e prazos previstos na Constituição e na legislação aplicável.

2.1 Princípios orçamentários

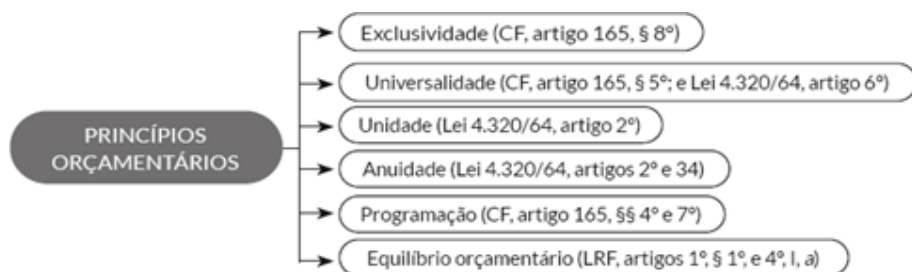
O orçamento público constitui o principal instrumento de planejamento, gestão e controle da atividade financeira do Estado. Para que sua elaboração e execução estejam alinhadas aos objetivos constitucionais e às exigências da responsabilidade fiscal, o ordenamento jurídico estabelece princípios específicos aplicáveis à matéria orçamentária (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Diferentemente dos princípios gerais da atividade financeira examinados no capítulo anterior, os princípios orçamentários incidem diretamente sobre a elaboração, a estruturação, a aprovação, a execução e o controle do orçamento. Sua função é orientar a organização das receitas e

despesas, assegurando racionalidade, transparência, integração e coerência ao processo orçamentário (Piscitelli, 2025).

Entre os principais princípios orçamentários, destacam-se a exclusividade, a universalidade, a unidade, a anualidade, a programação e o equilíbrio. Embora possuam conteúdos próprios, todos convergem para assegurar que o orçamento seja elaborado e executado de forma transparente, integrada e compatível com as necessidades da Administração Pública e com os limites da responsabilidade fiscal (Piscitelli, 2025).

Figura 3 – Princípios orçamentários



Fonte: Piscitelli (2025, p. 59).

Os princípios sistematizados na Figura 3 orientam a elaboração, a aprovação, a execução e o controle do orçamento público. Aplicados de forma integrada, asseguram que os instrumentos orçamentários observem os requisitos de legalidade, planejamento, transparência e responsabilidade fiscal.

2.1.1 Princípio da exclusividade

O princípio da exclusividade determina que a Lei Orçamentária Anual se limite à previsão das receitas e à fixação das despesas públicas. Sua finalidade é preservar a natureza própria do orçamento, impedindo a inclusão de matérias estranhas ao conteúdo orçamentário (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Esse princípio está previsto no artigo 165, § 8º, da CF/88, segundo o qual a LOA não pode conter dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. A própria Constituição, contudo, admite duas exceções: a autorização para a abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, nos termos da lei.

Dessa forma, o princípio da exclusividade contribui para a clareza, a transparência e a segurança jurídica do processo orçamentário, evitando que a LOA seja utilizada para disciplinar matérias sem relação direta com sua finalidade constitucional.

2.1.2 Princípio da universalidade

O princípio da universalidade determina que todas as receitas e despesas orçamentárias do ente público sejam incluídas na Lei Orçamentária Anual. Sua finalidade é proporcionar uma visão abrangente da atividade financeira estatal, permitindo o conhecimento e o controle do conjunto dos recursos arrecadados e dos gastos autorizados.

Por força desse princípio, o orçamento deve reunir todas as receitas previstas e todas as despesas fixadas para o exercício financeiro, possibilitando a avaliação global da situação orçamentária e financeira do ente público (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

A CF/88 concretiza essa diretriz ao estabelecer, no artigo 165, § 5º, que a LOA compreende: o orçamento fiscal dos Poderes, fundos, órgãos e entidades da Administração direta e indireta; o orçamento de investimento das empresas em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social.

O princípio da universalidade também encontra fundamento na Lei nº 4.320/1964. O artigo 2º determina que a lei orçamentária observe, entre outros, os princípios da unidade, da universalidade e da anualidade. Os artigos 3º e 4º complementam essa regra ao exigir que a LOA compreenda todas as receitas e despesas orçamentárias, ressalvadas as operações de natureza meramente compensatória previstas na própria lei (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

2.1.3 Princípio da unidade

O princípio da unidade determina que cada ente federativo possua uma única Lei Orçamentária Anual para cada exercício financeiro. Sua finalidade é permitir a apresentação integrada das receitas e despesas públicas, favorecendo a análise global das contas governamentais e a verificação do equilíbrio orçamentário (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Esse princípio encontra fundamento no artigo 2º da Lei nº 4.320/1964, que o prevê juntamente com os princípios da universalidade e da anualidade. Por meio dele, busca-se assegurar que as informações orçamentárias relevantes sejam consolidadas em um único instrumento normativo (Piscitelli, 2025).

A existência dos três orçamentos previstos no artigo 165, § 5º, da CF/88 não afasta a unidade orçamentária. Embora a LOA compreenda o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social, todos integram a mesma lei.

Assim, a estrutura constitucional não excepciona o princípio da unidade, mas o reafirma, ao reunir os diferentes componentes orçamentários em um único instrumento, permitindo a análise conjunta da situação orçamentária e financeira do ente público (Piscitelli, 2025).

2.1.4 Princípio da anualidade

O princípio da anualidade estabelece que o orçamento público é elaborado para vigorar durante um exercício financeiro determinado. Sua principal função é delimitar temporalmente a previsão das receitas e a autorização das despesas constantes da Lei Orçamentária Anual (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Nos termos do artigo 34 da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e encerrando-se em 31 de dezembro. Ao final desse período, a execução das receitas e despesas é registrada e avaliada, servindo de referência para a elaboração e a execução do orçamento do exercício seguinte.

A anualidade desempenha relevante função política e financeira. Sob o aspecto político, permite que o Poder Legislativo examine periodicamente as prioridades governamentais e fiscalize a execução orçamentária. Sob o aspecto financeiro, possibilita a atualização das estimativas de receitas e da fixação das despesas conforme as condições econômicas e fiscais de cada exercício (Piscitelli, 2025).

Esse princípio incide diretamente sobre a LOA, cuja vigência corresponde ao exercício financeiro. O Plano Plurianual, por sua vez, possui vigência de quatro anos, enquanto a LDO é elaborada anualmente para orientar a preparação e a execução do orçamento do exercício seguinte.

2.1.5 Princípio da programação

O princípio da programação determina que o orçamento público não se limite à estimativa de receitas e à fixação de despesas. Sua elaboração deve estar vinculada à definição de objetivos, metas e programas governamentais destinados ao atendimento das necessidades coletivas e à concretização das finalidades constitucionais do Estado (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Essa orientação decorre do modelo de planejamento instituído pela CF/88. Os §§ 4º e 7º do artigo 165 estabelecem que os planos e programas governamentais devem ser compatíveis com o Plano Plurianual e que os orçamentos fiscal e de investimento devem contribuir para a redução das desigualdades regionais, segundo critério populacional (Piscitelli, 2025).

Nesse sentido, o orçamento ultrapassa sua dimensão contábil e assume função estratégica no planejamento estatal. Por meio dele, o Estado organiza prioridades, estabelece metas e destina recursos à execução de programas e políticas públicas.

O princípio da programação, portanto, assegura a articulação entre planejamento e orçamento, aproximando a gestão dos recursos públicos dos objetivos constitucionais e das necessidades sociais que orientam a atuação estatal (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

2.1.6 Princípio do equilíbrio orçamentário

O princípio do equilíbrio orçamentário orienta a elaboração e a execução do orçamento público, buscando compatibilizar receitas e despesas e evitar desequilíbrios capazes de comprometer a sustentabilidade financeira do Estado (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Embora não esteja expressamente enunciado na CF/88, esse princípio encontra respaldo na Lei Complementar nº 101/2000. O artigo 1º, § 1º, da LRF associa a responsabilidade na gestão fiscal à ação planejada e transparente, voltada à prevenção de riscos e à correção de desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas (Piscitelli, 2025).

A LRF também atribui à LDO a função de estabelecer critérios para o equilíbrio entre receitas e despesas. Além disso, a exigência de estimativas de impacto orçamentário-financeiro e a previsão de mecanismos de controle fiscal reforçam a necessidade de compatibilizar o planejamento

governamental com a capacidade financeira do ente público (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

O princípio do equilíbrio orçamentário exige a compatibilidade entre receitas, despesas e metas fiscais, sem se reduzir à mera igualdade numérica entre os valores previstos no orçamento. Sua finalidade é preservar a sustentabilidade das contas públicas e a continuidade das políticas públicas ao longo do tempo (Piscitelli, 2025).

Em conjunto, os princípios da exclusividade, da universalidade, da unidade, da anualidade, da programação e do equilíbrio estruturam o regime jurídico do orçamento público brasileiro. Eles orientam o planejamento, a estimativa das receitas, a fixação das despesas e a execução orçamentária, assegurando organização, transparência e compatibilidade com os objetivos constitucionais e com as exigências da responsabilidade fiscal. Esses princípios constituem a base normativa dos instrumentos orçamentários examinados nas seções seguintes.

2.2 Instrumentos do orçamento público

A CF/88 estruturou o sistema orçamentário brasileiro por meio de instrumentos jurídicos destinados ao planejamento e à gestão das finanças públicas. O artigo 165 estabelece três leis orçamentárias integradas e complementares, cuja iniciativa é privativa do Poder Executivo: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Embora possuam funções distintas, esses instrumentos operam de forma articulada. O PPA estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para um período de quatro anos. A LDO define as metas e prioridades para o exercício seguinte, orienta a elaboração da LOA e disciplina aspectos da política fiscal e da execução orçamentária. A LOA, por sua vez, estima as receitas e fixa as despesas de cada exercício financeiro, viabilizando a execução dos programas e das ações governamentais (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Nas seções seguintes, serão apresentados o conceito, a base normativa, a finalidade e os prazos aplicáveis a cada um desses instrumentos.

A operacionalização do sistema orçamentário também envolve procedimentos específicos, que serão examinados separadamente para preservar a clareza didática da obra. A seção 2.3 abordará a tramitação dos projetos de leis orçamentárias no Poder Legislativo, incluindo os prazos, a

atuação das comissões competentes e o regime das emendas parlamentares. A seção 2.4 examinará a programação financeira e as alterações orçamentárias realizadas durante o exercício, com destaque para os créditos adicionais destinados a atender despesas não previstas ou dotações insuficientes.

2.2.1 Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual está previsto no artigo 165, inciso I, da CF/88 e constitui o principal instrumento de planejamento governamental de médio prazo. Nos termos do § 1º do mesmo artigo, sua finalidade é estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para as despesas de capital, as despesas delas decorrentes e os programas de duração continuada.

Com vigência de quatro anos, o PPA desempenha função estratégica na orientação das ações governamentais. Essa centralidade é reforçada pelo artigo 165, § 4º, da CF/88, segundo o qual os planos e programas nacionais, regionais e setoriais devem ser elaborados em consonância com o Plano Plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

Mais do que uma peça de conteúdo financeiro, o PPA atua como instrumento de coordenação do planejamento estatal, permitindo a definição de diretrizes, objetivos e metas cuja realização pode ultrapassar um único exercício financeiro. Por essa razão, o artigo 167, § 1º, da CF/88 proíbe o início de investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro sem que esteja previamente incluído no PPA ou sem lei que autorize sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

Embora o PPA tenha como núcleo as despesas de capital, as despesas delas decorrentes e os programas de duração continuada, seu conteúdo não se restringe exclusivamente a investimentos. Os programas governamentais nele previstos também podem envolver despesas correntes necessárias à sua manutenção e continuidade. O PPA, portanto, orienta a atuação estatal de médio prazo e serve de referência para a elaboração da LDO e da LOA (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

A vigência do PPA federal inicia-se no segundo exercício financeiro do mandato presidencial e encerra-se ao final do primeiro exercício do mandato seguinte. Essa sistemática busca assegurar continuidade ao planejamento governamental, evitando que sua duração coincida integralmente com um único mandato.

A Lei Complementar nº 101/2000 regulamentou diversos aspectos das finanças públicas e do processo orçamentário, mas não disciplinou integralmente as matérias previstas no artigo 165, § 9º, da CF/88, especialmente os prazos de encaminhamento e apreciação das leis orçamentárias. Por essa razão, no âmbito federal, permanece aplicável a regra transitória do artigo 35, § 2º, inciso I, do ADCT, segundo a qual o projeto do PPA deve ser encaminhado ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Esses prazos referem-se diretamente ao PPA da União. Nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, devem ser observados os prazos estabelecidos nas respectivas Constituições estaduais e leis orgânicas, sem prejuízo da aplicação das normas constitucionais gerais.

A obrigatoriedade de elaboração do PPA decorre da própria CF/88. A Lei Complementar nº 101/2000 não instituiu essa obrigação, mas reforçou a necessidade de planejamento e de compatibilidade entre o PPA, a LDO e a LOA, submetendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios às normas de responsabilidade na gestão fiscal.

2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias está prevista no artigo 165, inciso II, da CF/88 e integra o sistema de planejamento orçamentário ao estabelecer a ligação entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual. Sua principal finalidade é selecionar, entre os objetivos e metas previstos no PPA, aqueles que receberão prioridade no exercício financeiro seguinte (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Nos termos do artigo 165, § 2º, da CF/88, a LDO compreende as metas e prioridades da Administração Pública, estabelece as diretrizes de política fiscal e as respectivas metas, em consonância com uma trajetória sustentável da dívida pública, orienta a elaboração da LOA, dispõe sobre alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Dessa forma, atua como instrumento de articulação entre o planejamento governamental, a política fiscal e o orçamento anual.

Enquanto o PPA possui vigência plurianual e estabelece diretrizes, objetivos e metas de médio prazo, a LDO é elaborada anualmente e seleciona

as prioridades que orientarão a elaboração e a execução do orçamento do exercício seguinte. Constitui, portanto, importante mecanismo de compatibilização entre o planejamento de médio prazo, a política fiscal e a programação orçamentária anual (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

A Emenda Constitucional nº 109/2021 ampliou expressamente o conteúdo da LDO ao determinar que ela estabeleça as diretrizes de política fiscal e as respectivas metas em consonância com uma trajetória sustentável da dívida pública. A mesma emenda introduziu o artigo 164-A da CF/88, segundo o qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem conduzir suas políticas fiscais de modo a manter a dívida pública em níveis sustentáveis.

Além das atribuições constitucionais, a Lei Complementar nº 101/2000 conferiu à LDO funções específicas relacionadas à responsabilidade fiscal. Nos termos do artigo 4º da LRF, cabe à LDO dispor, entre outras matérias, sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, os critérios e a forma de limitação de empenho, as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários, bem como as condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

A LRF também determina que o projeto da LDO seja acompanhado do Anexo de Metas Fiscais, no qual são estabelecidas metas anuais relativas às receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública. No âmbito federal, as diretrizes de política fiscal e as metas de resultado primário também devem observar o regime fiscal sustentável disciplinado pela Lei Complementar nº 200/2023.

Outro componente da LDO é o Anexo de Riscos Fiscais, previsto no artigo 4º, § 3º, da LRF. Esse documento deve avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, indicando as providências que serão adotadas caso esses eventos se concretizem (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

A LDO ocupa, assim, posição central no sistema orçamentário brasileiro ao conectar o planejamento plurianual, a política fiscal e a elaboração do orçamento anual. Por meio dela, as prioridades governamentais são compatibilizadas com as metas fiscais, a capacidade financeira do ente público e a sustentabilidade das contas públicas.

Diferentemente da LOA, a LDO não possui uma estrutura uniforme e exaustivamente padronizada para todos os entes federativos. Cada ente pode organizar sua lei de acordo com suas particularidades

administrativas e fiscais, desde que observe os conteúdos obrigatórios previstos na Constituição, na Lei de Responsabilidade Fiscal e nas demais normas aplicáveis. Por essa razão, a estrutura das LDOs pode variar entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual está prevista no artigo 165, inciso III, da CF/88 e constitui o instrumento que materializa financeiramente as diretrizes, os objetivos, as metas e as prioridades estabelecidos no PPA e na LDO. Entre as leis orçamentárias, é a que apresenta maior grau de concretude, pois estima as receitas e fixa as despesas para determinado exercício financeiro (Carneiro, 2020; Piscitelli, 2025).

Sua principal finalidade é prever os recursos disponíveis e autorizar a realização das despesas necessárias ao funcionamento da Administração Pública e à execução das políticas públicas durante o exercício financeiro. A arrecadação das receitas, contudo, decorre da legislação específica que as institui ou disciplina, não da LOA. Esta funciona como instrumento de planejamento, autorização e controle da aplicação dos recursos públicos (Piscitelli, 2025).

A elaboração da LOA está sujeita ao princípio da exclusividade, previsto no artigo 165, § 8º, da CF/88, segundo o qual a lei orçamentária não pode conter dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Busca-se, assim, preservar sua finalidade específica e impedir a inclusão de matérias sem relação direta com o orçamento.

A própria Constituição admite duas exceções: a autorização para a abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, nos termos da lei. Por se relacionarem diretamente à execução orçamentária, essas matérias podem constar da LOA sem violação ao princípio da exclusividade.

A LOA deve ser elaborada de forma compatível com o PPA, com a LDO e com as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nos termos do artigo 5º, § 5º, da LRF, a lei orçamentária não pode consignar dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize sua inclusão.

A estrutura da LOA federal está definida no artigo 165, § 5º, da CF/88 e compreende três segmentos integrados em um único instrumento

normativo: o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social.

O orçamento fiscal abrange os Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. O orçamento de investimento compreende as empresas em que a União detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto. O orçamento da seguridade social, por sua vez, abrange as entidades e os órgãos a ela vinculados, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

No orçamento da seguridade social são contempladas as ações relativas à saúde, à previdência e à assistência social, que integram a seguridade social nos termos da Constituição. Deve-se observar, entretanto, que nem todas as despesas desses órgãos são necessariamente classificadas nesse orçamento, pois a inclusão depende da finalidade da programação orçamentária.

A existência desses três segmentos não afasta o princípio da unidade, uma vez que todos integram a mesma Lei Orçamentária Anual. Essa divisão permite identificar as diferentes áreas de atuação governamental e favorece a transparência, o planejamento e o controle da gestão orçamentária.

A Constituição e a LRF estabelecem exigências adicionais para a elaboração do projeto de LOA. Entre elas, destacam-se o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia; o demonstrativo da compatibilidade da programação orçamentária com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO; e a previsão de reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

A LOA representa, portanto, a etapa mais concreta do sistema orçamentário brasileiro. Por meio dela, as diretrizes e prioridades previamente definidas são convertidas em estimativas de receitas, dotações orçamentárias e autorizações de despesas, permitindo a execução das ações governamentais e das políticas públicas.

A elaboração da proposta orçamentária e da própria LOA também observa as normas gerais da Lei nº 4.320/1964, que permanece vigente e disciplina a organização, a elaboração, a execução e o controle dos orçamentos públicos. No âmbito federal, os orçamentos fiscal e da seguridade social são apresentados de forma integrada, com suas receitas e despesas devidamente discriminadas, enquanto o orçamento de

investimento possui demonstrativos próprios. Todos, porém, integram juridicamente a Lei Orçamentária Anual.

2.3 Processo orçamentário e tramitação legislativa

O processo orçamentário corresponde ao conjunto de etapas por meio das quais os instrumentos de planejamento e orçamento são elaborados, apreciados, executados e controlados. Em sentido amplo, compreende quatro fases principais: elaboração da proposta pelo Poder Executivo; apreciação e aprovação pelo Poder Legislativo; execução orçamentária e financeira; e controle e avaliação dos resultados alcançados (Giacomoni, 2018).

Embora essas etapas estejam relacionadas, a presente seção concentra-se na elaboração e na tramitação legislativa dos projetos do PPA, da LDO e da LOA. A execução orçamentária e financeira, assim como os mecanismos de alteração do orçamento, será examinada nas seções seguintes.

2.3.1 Elaboração e encaminhamento das propostas

A iniciativa dos projetos de lei relativos ao PPA, à LDO e à LOA é privativa do chefe do Poder Executivo, nos termos do artigo 165 da CF/88. Isso não significa, contudo, que os demais Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos sejam excluídos da fase de elaboração.

O Poder Judiciário, o Poder Legislativo, o Ministério Público e a Defensoria Pública elaboram suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos na LDO e as encaminham ao Poder Executivo para consolidação no projeto de LOA. Esse procedimento procura conciliar a iniciativa legislativa privativa do Executivo com a autonomia administrativa e financeira assegurada constitucionalmente a essas instituições.

Concluída a consolidação, os projetos são encaminhados ao Poder Legislativo competente. No âmbito federal, são submetidos ao Congresso Nacional; nos Estados e no Distrito Federal, às respectivas Assembleias Legislativas ou à Câmara Legislativa; e, nos Municípios, às Câmaras Municipais.

Os prazos de encaminhamento e devolução dos projetos de leis orçamentárias da União são definidos, enquanto não editada integralmente a lei complementar prevista no artigo 165, § 9º, da CF/88, pelo artigo

35, § 2º, do ADCT. Nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, devem ser observadas as regras estabelecidas nas respectivas Constituições e leis orgânicas.

2.3.2 Apreciação pelo Poder Legislativo

Depois de encaminhados ao Poder Legislativo, os projetos do PPA, da LDO e da LOA são examinados segundo o procedimento previsto no artigo 166 da CF/88 e nas normas regimentais aplicáveis.

No âmbito federal, os projetos são apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum, após análise e emissão de parecer pela Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados responsável pela matéria orçamentária. Nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, a apreciação é realizada pelas comissões competentes previstas nos respectivos regimentos internos, não sendo necessariamente reproduzida a estrutura de uma comissão mista.

Durante a tramitação legislativa, os parlamentares podem apresentar emendas aos projetos. As emendas permitem corrigir, modificar ou acrescentar programações orçamentárias, constituindo importante forma de participação do Poder Legislativo na definição das prioridades governamentais.

Essa atuação, contudo, não é ilimitada. Nos termos do artigo 166, § 3º, da CF/88, as emendas ao projeto de LOA ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas quando sejam compatíveis com o PPA e com a LDO; indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes da anulação de despesas, ressalvadas as dotações constitucionalmente protegidas; ou estejam relacionadas à correção de erros e omissões ou aos dispositivos do próprio projeto.

Encerrada a apreciação legislativa, o projeto aprovado é encaminhado ao chefe do Poder Executivo para sanção ou veto. Havendo veto total ou parcial, aplicam-se as regras gerais do processo legislativo, cabendo ao Poder Legislativo apreciá-lo na forma constitucional.

A aprovação e a sanção não encerram o ciclo orçamentário. Elas concluem apenas sua etapa legislativa, que será seguida pela execução, pelo controle e pela avaliação dos resultados.

2.3.3 Emendas parlamentares e execução obrigatória

A participação do Poder Legislativo no orçamento adquiriu maior relevância com a instituição das chamadas emendas impositivas. Tradicionalmente, embora as emendas parlamentares fossem aprovadas e incorporadas à LOA, sua execução dependia, em grande medida, das decisões administrativas e fiscais do Poder Executivo.

A Emenda Constitucional nº 86/2015 instituiu, no âmbito federal, a obrigatoriedade de execução das programações decorrentes de emendas individuais, inicialmente dentro do limite constitucional então vigente. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 126/2022 alterou o artigo 166, § 9º, da CF/88 e estabeleceu que as emendas individuais ao projeto de LOA seriam aprovadas no limite de 2% da receita corrente líquida do exercício anterior ao encaminhamento do projeto, destinando-se metade desse percentual às ações e aos serviços públicos de saúde.

A Emenda Constitucional nº 100/2019, por sua vez, tornou obrigatória a execução das programações decorrentes das emendas de bancada estadual ou do Distrito Federal, observados os limites e as condições previstos no artigo 166 da Constituição.

Desse modo, a Constituição estabelece execução obrigatória para as emendas individuais e para determinadas emendas de bancada. As emendas de comissão, embora integrem o processo orçamentário e atualmente estejam submetidas a regras específicas de proposição, transparência e execução, não foram transformadas pela Constituição em emendas impositivas equivalentes às individuais e às de bancada.

A Lei Complementar nº 210/2024 regulamentou aspectos da proposição e da execução das emendas parlamentares à despesa no âmbito da LOA da União. A lei disciplina, entre outras matérias, as emendas de bancada, de comissão e individuais, estabelecem critérios de identificação dos objetos, limites de crescimento e regras de contingenciamento. Sua aplicação direta concentra-se no orçamento federal, não constituindo regulamentação geral e automática das emendas apresentadas nos Estados e Municípios.

Embora as emendas impositivas sejam de execução obrigatória, essa obrigatoriedade não elimina a necessidade de observância das normas constitucionais, fiscais, orçamentárias e administrativas. A execução pode ser inviabilizada ou ajustada quando houver impedimento técnico

devidamente caracterizado, insuficiência de recursos, necessidade de limitação de empenho ou incompatibilidade com as normas aplicáveis.

A impositividade recai sobre o dever de executar a programação orçamentária, mas não dispensa o cumprimento dos procedimentos necessários à realização da despesa. Permanecem exigíveis, conforme o caso, a apresentação de projetos e planos de trabalho, a celebração de instrumentos jurídicos, a realização de licitação, o empenho, a liquidação, o pagamento, a prestação de contas e a comprovação da regularidade do beneficiário.

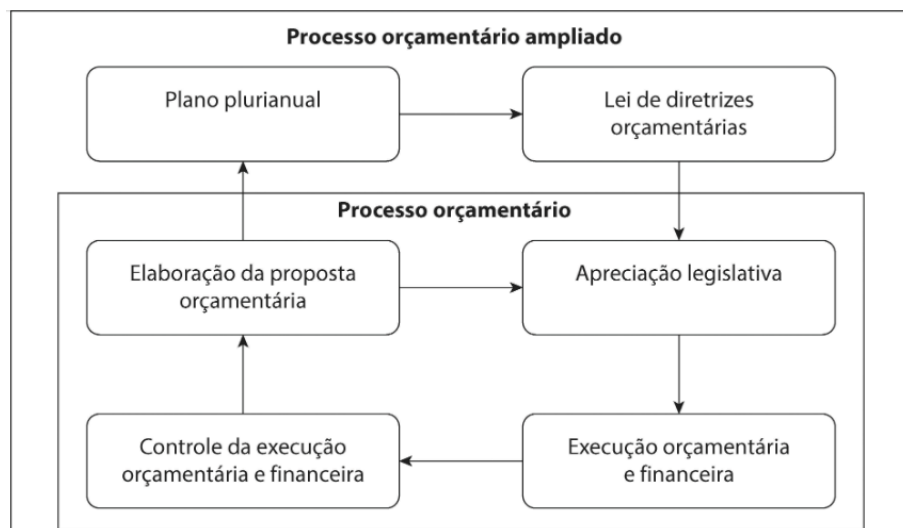
Nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, a instituição de emendas impositivas depende da disciplina prevista nas respectivas Constituições estaduais, na Lei Orgânica do Distrito Federal e nas leis orgânicas municipais. A reprodução do modelo federal não ocorre automaticamente, devendo cada ente definir, dentro de sua autonomia e observadas as normas constitucionais gerais, as modalidades, os limites e as condições de execução.

No âmbito municipal, esse regime exige especial coordenação entre os Poderes Executivo e Legislativo. Os vereadores participam da definição de prioridades por meio das emendas, enquanto os órgãos técnicos municipais devem verificar sua viabilidade jurídica, orçamentária e operacional. A execução das emendas deve, portanto, conciliar a participação parlamentar, o planejamento governamental, a capacidade administrativa e a responsabilidade fiscal.

2.3.4 Síntese do processo orçamentário

Em síntese, o processo orçamentário desenvolve-se de maneira contínua e integrada. Inicia-se com a elaboração das propostas pelo Poder Executivo, com a participação dos demais Poderes e órgãos autônomos; prossegue com a apreciação, a apresentação de emendas e a aprovação pelo Poder Legislativo; avança para a execução orçamentária e financeira; e encerra-se, em cada ciclo, com o controle e a avaliação dos resultados alcançados (Giacomoni, 2018).

Figura 4 – Processo orçamentário



Fonte: Giacomoni (2018, p. 80).

A Figura 4 demonstra que essas etapas não devem ser compreendidas isoladamente. As informações produzidas durante a execução, o controle e a avaliação servem de fundamento para a elaboração dos instrumentos dos exercícios seguintes, conferindo continuidade ao planejamento estatal.

2.4 Programação financeira e alterações orçamentárias (créditos adicionais)

A programação financeira constitui o mecanismo por meio do qual o Poder Executivo compatibiliza o ritmo de ingresso das receitas com a execução das despesas autorizadas no orçamento. Sua finalidade é preservar o equilíbrio de caixa e assegurar que os recursos financeiros sejam liberados de acordo com a arrecadação efetivamente realizada e com as prioridades definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Nos termos do artigo 8º da Lei Complementar nº 101/2000, o Poder Executivo deve estabelecer, até trinta dias após a publicação dos orçamentos, a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, observadas as disposições da LDO. Esses instrumentos orientam a liberação dos recursos financeiros durante o exercício e permitem adequar a execução das despesas ao comportamento das receitas públicas.

A programação financeira não altera as dotações previstas na LOA. Ela disciplina o ritmo de execução e de pagamento das despesas, considerando a disponibilidade de caixa e o cumprimento das metas fiscais. Quando a arrecadação se revela inferior ao esperado, podem ser adotadas medidas de limitação de empenho e movimentação financeira, nos termos da LRF.

Durante a execução do orçamento, entretanto, podem surgir despesas não previstas ou dotações que se revelem insuficientes. Para permitir a adequação da programação orçamentária sem afastar o princípio da legalidade, a Lei nº 4.320/1964 disciplina os créditos adicionais.

De acordo com o artigo 40 da Lei nº 4.320/1964, créditos adicionais são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária Anual. Conforme o artigo 41, classificam-se em:

- I – suplementares, destinados ao reforço de dotação orçamentária já existente;
- II – especiais, destinados a despesas para as quais não exista dotação orçamentária específica;
- III – extraordinários, destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Os créditos suplementares destinam-se, portanto, ao aumento de dotações já previstas na LOA. Os créditos especiais, por sua vez, criam dotações para despesas que não foram originalmente contempladas. Já os créditos extraordinários destinam-se ao atendimento de situações excepcionais, caracterizadas pela urgência e pela imprevisibilidade.

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 4.320/1964, os créditos suplementares e especiais devem ser autorizados por lei e abertos por ato do Poder Executivo. A autorização para os créditos suplementares pode constar da própria LOA, conforme permite o artigo 165, § 8º, da CF/88. Quando o limite nela autorizado for insuficiente ou inexistente, será necessária lei específica.

A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis e deve ser precedida de justificativa. O artigo 43, § 1º, da Lei nº 4.320/1964 considera recursos disponíveis, desde que não comprometidos:

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

II – o excesso de arrecadação;

III – os recursos resultantes da 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 sua realização pelo Poder Executivo.

O superávit financeiro corresponde à diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugados os saldos dos créditos adicionais transferidos e das operações de crédito a eles vinculadas. O excesso de arrecadação consiste no saldo positivo das diferenças acumuladas, mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerada a tendência do exercício. Para sua apuração, deve ser deduzida a importância dos créditos extraordinários abertos no mesmo exercício.

Os créditos extraordinários possuem regime próprio. A Constituição admite sua abertura somente para atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. No âmbito federal, sua abertura ocorre por medida provisória, aplicando-se o artigo 62 em conjunto com o artigo 167, § 3º, da CF/88. Nos Estados e Municípios, a forma de abertura deve observar as respectivas Constituições estaduais e leis orgânicas, bem como a existência ou não de previsão local para edição de medida provisória.

A regra do artigo 44 da Lei nº 4.320/1964, segundo a qual os créditos extraordinários são abertos por decreto do Poder Executivo, com imediato conhecimento ao Poder Legislativo, deve ser interpretada em conformidade com a Constituição de 1988. Por isso, não é adequado afirmar indistintamente que todos os entes devem abrir créditos extraordinários por decreto.

Em regra, os créditos adicionais vigoram durante o exercício financeiro em que forem abertos. Os créditos especiais e extraordinários, contudo, quando autorizados nos últimos quatro meses do exercício, podem ser reabertos no exercício seguinte, nos limites de seus saldos, conforme o artigo 167, § 2º, da CF/88.

O ato de abertura do crédito adicional deve indicar seu valor, sua espécie e, na medida do possível, a classificação da despesa, conforme determina o artigo 46 da Lei nº 4.320/1964.

Os créditos adicionais conferem flexibilidade à execução orçamentária, permitindo que o Poder Público responda a insuficiências de dotações, novas necessidades administrativas e situações excepcionais

sem afastar a autorização legal e o controle legislativo. Encerrado o estudo do planejamento, da tramitação e das alterações do orçamento, o capítulo seguinte examinará a receita pública, suas origens, classificações e etapas de realização.

SÍNTESE DO CAPÍTULO 2

Eixo Temático	Diretriz Doutrinária
Fundamento Constitucional	O orçamento público funda-se no art. 165 da CF/88, que estabelece as competências, finalidades e funções das leis orçamentárias no sistema financeiro nacional.
Instrumentos Orçamentários	PPA, LDO e LOA formam um sistema integrado: o PPA define diretrizes de médio prazo, a LDO orienta as prioridades anuais e a LOA fixa as receitas e despesas do exercício.
Princípios Orçamentários	Exclusividade, universalidade, unidade, anualidade, programação e equilíbrio orientam a elaboração, a aprovação e a execução do orçamento com transparência e coerência.
Processo Legislativo	A tramitação das leis orçamentárias envolve iniciativa do Poder Executivo, apreciação por comissões do Congresso Nacional e possibilidade de emendas parlamentares.
Flexibilização Orçamentária	Os créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários) permitem ajustar o orçamento a demandas não previstas, preservando a legalidade da execução financeira.

3 RECEITA PÚBLICA

Depois de compreender como o orçamento público é planejado e estruturado por meio do PPA, da LDO e da LOA, é necessário identificar a origem dos recursos que viabilizam sua execução. Este capítulo dedica-se ao estudo da receita pública, apresentando seu conceito, suas classificações e as etapas percorridas desde a previsão orçamentária até o efetivo ingresso dos recursos nos cofres municipais.

3.1 Definição de receita pública

Receita pública pode ser compreendida como o ingresso de recursos financeiros que se incorpora às disponibilidades do Estado e pode ser utilizado no financiamento das despesas públicas, sem obrigação de restituição ao mesmo ingressante. Esse conceito permite distingui-la dos chamados ingressos extraorçamentários, que correspondem a valores recebidos temporariamente pela Administração Pública, mas sujeitos à posterior devolução ou entrega a terceiros (Piscitelli, 2025).

Os depósitos judiciais constituem exemplo de ingresso temporário. Quando o contribuinte deposita determinado valor para discutir judicialmente a exigência de um tributo, os recursos permanecem vinculados ao resultado do processo e não podem ser considerados, de imediato, receita pública definitiva.

No âmbito federal, os artigos 35 e seguintes da Lei nº 14.973/2024 disciplinam os depósitos judiciais e extrajudiciais realizados em processos nos quais a União figure como parte. Esses depósitos devem ser efetuados perante a Caixa Econômica Federal e transferidos à Conta Única do Tesouro Nacional, observadas as regras legais aplicáveis.

Se a decisão definitiva for favorável ao depositante, o valor deverá ser restituído, mediante ordem da autoridade competente, com a atualização prevista em lei. Se, ao contrário, a decisão reconhecer a legitimidade da cobrança, o depósito poderá ser convertido em pagamento definitivo em favor da União. Desse modo, enquanto não houver definição sobre sua destinação, o depósito possui natureza provisória e não se confunde com receita pública definitivamente arrecadada.

Compreendido o conceito de receita pública e sua distinção em relação aos ingressos temporários, passa-se ao estudo das classificações orçamentárias, que permitem identificar a natureza, a origem e a destinação dos recursos arrecadados.

3.2 Classificação da receita orçamentária

A classificação da receita orçamentária é de utilização obrigatória para todos os entes da Federação, sendo facultado seu desdobramento para atendimento das respectivas peculiaridades.

O MCASP estabelece que a receita orçamentária deve ser identificada por diferentes classificações, entre elas: (i) a Natureza; (ii) a Fonte/Destinação de Recursos; e (iii) Indicador de Resultado Primário.

O detalhamento das classificações orçamentárias da receita, no âmbito da União, é normatizado por meio de portaria da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), órgão do Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO).

A classificação por Natureza de Receita Orçamentária é composta por um código de oito dígitos numéricos que representam: a Categoria Econômica, a Origem, a Espécie, os Desdobramentos e o Tipo de Receita, com a seguinte estrutura “A.B.C.D.E.F.G”, conforme demonstra o Quadro 1:

Quadro 1 - Estrutura da classificação por natureza de receita orçamentária

A	B	C	D	E	F	G
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Desdobramento para identificação de peculiaridades da receita			Tipo

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público MCASP (2024).

A) Categoria Econômica da receita: conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a categoria econômica constitui o primeiro nível da classificação por natureza da receita e identifica o efeito econômico do ingresso de recursos. As receitas dividem-se em correntes e de capital. As receitas correntes decorrem, em geral, das atividades regulares do Estado. As receitas de capital resultam de operações como contratação de crédito,

alienação de bens, amortização de empréstimos e transferências de capital (MCASP, 2024).

B) Origem da Receita: corresponde ao segundo nível da classificação por natureza da receita orçamentária e tem por finalidade identificar a procedência dos recursos públicos em relação à sua Categoria Econômica. Esse nível detalha a fonte geradora da arrecadação, permitindo distinguir os diferentes tipos de receitas que compõem as Receitas Correntes e as Receitas de Capital. No caso das Receitas Correntes, as origens compreendem, entre outras, as receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços e de transferências correntes. Já nas Receitas de Capital, destacam-se as operações de crédito, a alienação de bens, a amortização de empréstimos, as transferências de capital e outras receitas de capital (MCASP, 2024).

C) Espécie da receita: de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024), corresponde ao terceiro nível da classificação por natureza da receita orçamentária e tem como finalidade qualificar, com maior nível de detalhamento, a origem dos recursos arrecadados. Esse nível especifica as características da receita dentro de cada origem, permitindo identificar de forma mais precisa o tipo de ingresso que compõe a arrecadação pública (MCASP, 2024).

D,E,F) Desdobramentos para identificação de peculiaridades da receita: correspondem a desdobramentos que identificam peculiaridades ou necessidades gerenciais de cada natureza de receita, sendo que os desdobramentos “ee”, correspondentes aos 5º e 6º dígitos da codificação, separam os códigos da União daqueles específicos dos demais entes federados, de acordo com a seguinte estrutura lógica:

- a. “00” até “49” identificam códigos reservados para a União, que poderão ser utilizados, no que couber, por Estados, Distrito Federal e Municípios;
- b. “50” até “98” identificam códigos reservados para uso específico de Estados, Distrito Federal e Municípios; e
- c. “99” será utilizado para registrar “outras receitas”, entendidas assim as receitas genéricas que não tenham código identificador específico, atendidas as normas contábeis aplicáveis (MCASP, 2024).

G) Tipo de Receita: conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024), corresponde ao último nível da Classificação

por Natureza da Receita Orçamentária. Sua finalidade é identificar o tipo específico de arrecadação dentro de cada espécie, proporcionando um detalhamento mais preciso da origem dos recursos públicos.

A Fonte/Destinação de Recursos é uma classificação da receita orçamentária que indica a origem dos recursos arrecadados e, principalmente, a finalidade para a qual esses recursos podem ser utilizados dentro do orçamento público (MCASP, 2024).

O Indicador de Resultado Primário é uma classificação da receita orçamentária que permite avaliar o desempenho fiscal do ente público em termos de arrecadação e despesas, sem considerar os pagamentos de juros da dívida pública (MCASP, 2024). Esse indicador mede se o governo arrecadou recursos suficientes para cobrir suas despesas primárias, ou seja, aquelas necessárias à manutenção de programas e serviços públicos, excluindo os encargos financeiros.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público o uso do indicador de resultado primário é fundamental para o acompanhamento da responsabilidade fiscal e para a transparência na execução orçamentária, pois fornece informações sobre a sustentabilidade das finanças públicas antes do impacto da dívida (MCASP, 2024).

No âmbito da União, o detalhamento das classificações orçamentárias, incluindo o indicador de resultado primário, é normatizado por portarias da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), vinculada ao Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO) (MCASP, 2024).

A receita orçamentária é inicialmente dividida em: Receita Correntes e Receita de Capital.

3.2.1 Receitas correntes

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, as receitas orçamentárias correntes são as arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentando as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumentos de financiamento dos objetivos estabelecidos nos programas e ações orçamentários, com o propósito de atender às finalidades públicas. Essas receitas são classificadas em tributárias, contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

- a. **Receita Orçamentária Corrente Tributária:** Segundo Andrade (2016), são as receitas derivadas de tributos em geral

correspondem aos impostos, taxas e contribuição de melhoria. O imposto é definido como um tributo exigido coercitivamente pelo Estado, cujo fato gerador independe de contraprestação direta, enquanto as taxas são cobradas em razão do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos divisíveis e específicos, diferenciando-se do imposto por envolver contraprestação direta e imediata do Estado. Já a contribuição de melhoria é um tributo instituído por lei específica, destinado a custear obras públicas que resultem em valorização imobiliária, sendo cobrada dos proprietários beneficiados, respeitando o limite do custo da obra, conforme o art. 81 do Código Tributário Nacional.

- b. Receita Orçamentária Corrente Contribuições:** De acordo com Andrade (2016), essas arrecadações correspondem a receitas destinadas à manutenção de programas e serviços sociais e de interesse público, incluindo contribuições de natureza social e econômica, sendo comumente utilizadas na contabilização das receitas de autarquias e instituições previdenciárias.
- c. Receita Orçamentária Corrente Patrimonial:** a receita orçamentária corrente patrimonial conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024), é originária do aproveitamento do patrimônio do ente público, incluindo bens móveis, imóveis, intangíveis e participações societárias. Essas receitas são classificadas como correntes e de natureza patrimonial, abrangendo, entre outros exemplos, remuneração de depósitos bancários, concessões, permissões e cessão de direitos.
- d. Receita Orçamentária Corrente Agropecuária:** a receita orçamentária corrente agropecuária é uma receita corrente com origem específica na classificação orçamentária e de natureza originária, na qual o Estado atua como empresário, em igualdade de condições com particulares. Essa receita decorre da exploração econômica de atividades agropecuárias pelo ente público, incluindo a venda de produtos agrícolas, como grãos, tecnologias e insumos; produtos pecuários, como sêmen, técnicas de inseminação e matrizes; e produtos destinados ao reflorestamento, entre outros (MCASP, 2024).

- e. **Receita Orçamentária Corrente Industrial:** a receita orçamentária corrente industrial conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024), corresponde aos recursos originados das atividades industriais do ente público, incluindo a extração e o beneficiamento de matérias-primas, bem como a produção e comercialização de bens ligados às indústrias extrativa mineral, mecânica, química e de transformação em geral. Essa classificação abrange, entre outros, a produção e venda de petróleo e hidrocarbonetos, produtos farmacêuticos, substâncias químicas e radioativas, produtos agrícolas, pecuários e pesqueiros transformados em alimentos, bebidas e destilados, componentes e produtos eletrônicos, além de atividades de edição, impressão e comercialização de publicações físicas, digitais ou audiovisuais, assim como outras atividades industriais semelhantes.
- f. **Receita Orçamentária Corrente Serviços:** são receitas correntes com origem específica na classificação orçamentária, correspondendo aos recursos obtidos pelas atividades econômicas do ente público na prestação de serviços, como comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, atividades recreativas e culturais. Esses serviços são remunerados por meio de preço público ou tarifa, e entre as naturezas orçamentárias de receita dessa categoria estão, por exemplo, serviços comerciais, de transporte e portuários. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024).
- g. **Receita Orçamentária Transferências Correntes:** De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público as transferências correntes, sob a ótica orçamentária, correspondem a recursos financeiros recebidos de pessoas de direito público ou privado destinados ao custeio de despesas de manutenção ou funcionamento vinculadas a uma finalidade pública específica, sem que haja contraprestação direta em bens ou serviços ao transferidor (MCASP, 2024).
- h. **Outras Receitas Correntes:** essa categoria compreende receitas cujas características não permitem seu enquadramento nas demais classificações de receitas correntes, abrangendo, entre outros exemplos, indenizações, restituições, ressarcimentos e multas de natureza administrativa, contratual ou judicial

previstas em legislações específicas, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024).

3.2.2 Receitas de capital

As receitas de capital de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2024), são arrecadadas durante o exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e servem como instrumentos de financiamento de programas e ações orçamentárias, visando alcançar finalidades públicas. Diferentemente das receitas correntes, essas receitas, em geral, não afetam o patrimônio líquido. Elas podem decorrer da constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos, ou de recursos recebidos de entidades públicas ou privadas, destinados a despesas classificáveis como despesas de capital.

- a. **Operações de Crédito:** as operações de crédito conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024), constituem uma origem de recursos da categoria econômica “receitas de capital” e correspondem a recursos financeiros obtidos por meio da emissão de títulos públicos ou da contratação de empréstimos junto a entidades públicas ou privadas. Essa receita pode ser classificada em operações de crédito internas ou externas.
- b. **Alienação de Bens:** a alienação de bens constitui uma origem de recursos classificada como receita de capital, decorrente da alienação de bens móveis, imóveis ou intangíveis pertencentes ao ente público. O manual também destaca que, conforme o artigo 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os recursos obtidos com a alienação de bens e direitos integrantes do patrimônio público não podem ser utilizados para financiar despesas correntes, exceto quando destinados, por determinação legal, aos regimes previdenciários geral e próprio dos servidores públicos. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024).
- c. **Amortização de Empréstimos:** a amortização de empréstimos corresponde aos ingressos financeiros decorrentes do pagamento de financiamentos ou empréstimos anteriormente concedidos pelo ente público, formalizados por meio de títulos ou contratos. Na classificação orçamentária, esses recursos são registrados

como receitas de capital na categoria específica de amortização de empréstimos concedidos, representando o retorno de valores previamente emprestados pelo poder público. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024).

- d. **Transferência de Capital:** as transferências de capital, sob a perspectiva orçamentária, de acordo com Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024), são recursos financeiros recebidos de entidades públicas ou privadas destinados a despesas com investimentos ou inversões financeiras, com o objetivo de atender a uma finalidade pública específica, sem que haja contraprestação direta ao ente que transfere. Esses recursos permanecem vinculados à finalidade pública, podendo ocorrer tanto no âmbito intragovernamental (dentro do âmbito do mesmo governo) quanto intergovernamental (governos diferentes, da união para estados, do estado para os municípios), ou ainda serem recebidos de instituições privadas, nacionais ou estrangeiras.
- e. **Outras Receitas de Capital:** as outras receitas de capital em conformidade com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024), compreendem aquelas que não atendem às especificações anteriores, incluindo, entre outros exemplos, a integralização de capital social, a remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e o resgate de títulos do Tesouro.

3.3 Estágios da receita orçamentária

Os estágios da receita orçamentária podem ser definidos como: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

- a. **Previsão:** constitui uma etapa do planejamento orçamentário, momento em se estima a previsão da arrecadação das receitas orçamentárias que constarão no projeto da LOA, constituindo o limite para fixação das despesas orçamentárias. O processo de previsão deve ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais, em especial, com as disposições constantes na LRF (Rosa, 2011; MCASP, 2024).

No âmbito federal, a metodologia de projeção de receitas orçamentárias busca assimilar o comportamento da arrecadação

de determinada receita em exercícios anteriores, a fim de projetá-la para o período seguinte, com o auxílio de modelos estatísticos e matemáticos. A busca deste modelo dependerá do comportamento da série histórica de arrecadação e de informações fornecidas pelos órgãos orçamentários ou unidades arrecadadoras envolvidas no processo (MCASP, 2024 p. 58).

A metodologia em âmbito federal é seguida pelos demais entes da federação. Com isso, a previsão de receitas é o estágio que antecede à fixação do total das despesas que irão constar nas leis de orçamento (MCASP, 2024).

- b. Lançamento:** é o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinada pelo aspecto tributável, identifica-se o devedor e calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo (Rosa, 2011; MCASP, 2024). Conforme o art. 53 da Lei Federal nº 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”. O lançamento trata-se do registro do crédito tributário aplicando-se a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Além disso, de acordo com o art. 52 da Lei nº 4.320/1964, são objeto de lançamento as rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.
- c. Arrecadação:** corresponde à entrega, pelos contribuintes ou devedores, dos recursos devidos ao ente público. O pagamento é realizado perante os agentes arrecadadores, geralmente instituições financeiras, antes da transferência definitiva dos valores para a conta do Tesouro (Rosa, 2011).
- d. Recolhimento:** trata-se da transferência dos valores arrecadados a conta específica do tesouro público, responsável administração e controle da arrecadação e programação financeira, conforme determina o art. 56 da Lei nº 4.320/64 conforme determina o art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964 “O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”.

3.4 Receita corrente líquida

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), a Receita Corrente Líquida corresponde à soma das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços e transferências correntes, apurada em cada período de referência, com as devidas deduções legais estabelecidas na norma, conforme segue:

a) na União, os valores transferidos aos Estados, Distrito Federal e Municípios por determinação constitucional ou legal, inclusive os valores entregues aos Estados e ao Distrito Federal por meio do Fundo instituído pelo art. 159-A da Constituição, e as contribuições mencionadas na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição; (Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025);

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades (BRASIL, 2000).

Conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), a Receita Corrente Líquida constitui um dos principais indicadores da capacidade financeira dos entes públicos, sua apuração representa um importante instrumento de transparência, planejamento e responsabilidade na gestão dos recursos públicos, permitindo avaliar a sustentabilidade fiscal dos municípios e subsidiando a tomada de decisões pelos gestores públicos.

SÍNTESE DO CAPÍTULO 3

Eixo Temático	Diretriz Doutrinária
Conceito	Receita pública é a entrada de recursos que se incorpora definitivamente ao patrimônio do ente público, distinguindo-se dos meros ingressos financeiros, como os depósitos judiciais.
Classificação	As receitas dividem-se em Correntes (tributária, contribuições, serviços, patrimoniais, agropecuária, industrial, transferências correntes e outras receitas correntes) e de Capital (operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital), conforme sua natureza econômica.
Estágios da Receita	A receita orçamentária percorre quatro etapas obrigatórias: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.
Receita Corrente Líquida	A RCL constitui o parâmetro fundamental para aferir a capacidade financeira do ente federativo e os limites de gastos impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

4 DESPESA PÚBLICA

Se a receita é o dinheiro que entra, a despesa pública é o dinheiro que sai: é por meio dela que o Município paga salários, compra materiais, contrata obras e presta serviços à população. Este capítulo explica como a despesa é classificada, quais etapas ela percorre até ser paga, o que são os chamados restos a pagar, como funciona o endividamento público e alguns temas especiais de gestão fiscal que todo gestor municipal precisa conhecer.

O estudo das finanças públicas, após a consolidação conceitual da receita e do planejamento orçamentário, exige a análise do vetor de saída do fundo público: a despesa pública. É por meio do gasto governamental que as diretrizes programáticas e as políticas sociais ganham materialidade no mundo real, impactando diretamente a qualidade de vida dos cidadãos e a infraestrutura do Estado, em especial no âmbito dos municípios brasileiros.

Neste capítulo, debruçamo-nos sobre os contornos jurídicos, contábeis e administrativos que regem a aplicação dos recursos arrecadados da sociedade. Inicialmente, definiremos o conceito e a finalidade da despesa, distinguindo seus fluxos operacionais. Na sequência, examinaremos a complexa arquitetura de suas classificações: institucional, funcional, programática e por natureza da despesa, as quais dão cumprimento aos imperativos de transparência e prestação de contas. Por fim, analisaremos os estágios de sua execução (fixação, empenho, liquidação e pagamento), as regras de restos a pagar, a dinâmica do endividamento público e tópicos especiais voltados ao cotidiano da gestão fiscal local.

4.1 Conceito e finalidade

A despesa pública pode ser definida como o conjunto de gastos realizados pelo Estado com a finalidade de atender às necessidades públicas, assegurando o funcionamento e o desenvolvimento dos serviços públicos, bem como a manutenção da estrutura administrativa necessária para sua execução. A realização dessas despesas depende da existência de receitas correspondentes, sendo o nível de arrecadação determinante para a qualidade e a extensão das ações estatais voltadas ao atendimento dessas necessidades (Piscitelli, 2025, p. 142).

Sob outra perspectiva, a despesa pública também pode ser compreendida como a aplicação específica de recursos públicos, considerada de forma individual, destinada ao custeio da estrutura estatal e ao atendimento das necessidades públicas (Piscitelli, 2025, p. 142).

Independentemente da abordagem adotada — seja como conjunto de gastos, seja como despesa individualmente considerada — a realização da despesa pública exige autorização legal. Para que uma despesa seja efetuada, é necessário não apenas indicar a fonte de financiamento, isto é, a receita que lhe dará suporte, mas também obter a autorização do Poder Legislativo (Piscitelli, 2025, p. 142).

No setor público, a lei orçamentária é o instrumento legal que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro. Conforme o art. 35 da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Em regra, na Lei Orçamentária Anual (LOA) que se discrimina as receitas e despesas para determinado exercício financeiro. Entretanto, pode ocorrer que uma despesa não esteja prevista no orçamento ou que a dotação existente seja insuficiente. Nessas hipóteses, a solução consiste na abertura de crédito suplementar, mediante a edição de ato normativo específico que autorize a despesa não prevista ou insuficientemente dotada. Antes de analisar a classificação das despesas públicas, é necessário realizar algumas considerações adicionais sobre esse procedimento (Piscitelli, 2025, p. 142).

Conforme o MCASP (2024), os dispêndios públicos distribuem-se em dois grandes grupos operacionais:

- **Dispêndios Orçamentários:** Toda a transação financeira cuja efetivação depende diretamente de autorização legislativa prévia, materializada na forma de consignação de dotação orçamentária específica.
- **Dispêndios Extraorçamentários:** Saídas de numerários que não constam na lei orçamentária anual, por corresponderem a devoluções de recursos de terceiros em posse transitória do Estado, compreendendo depósitos de cauções, pagamentos de restos a pagar, resgates de operações de crédito por antecipação de receita (ARO) e recursos consignados retidos.

Portanto, a diferenciação entre dispêndios orçamentários e extraorçamentários delimita as fronteiras das despesas submetidas ao crivo e ao controle dos representantes do povo. Com a finalidade de

acompanhar esses gastos orçamentários de forma detalhada e transparente, o ordenamento jurídico impõe a sua organização analítica em classificações estruturais específicas, examinadas a seguir.

4.2 Classificação da despesa orçamentária

A despesa orçamentária pode ser observada por quatro ângulos diferentes, que se complementam: a classificação institucional (quem gasta), a classificação funcional (em que área de governo), a classificação programática (por meio de qual programa ou projeto) e a classificação por natureza (que tipo de gasto é). Juntas, essas quatro classificações permitem acompanhar, com precisão, para onde vai cada real do orçamento público.

4.2.1 Classificação institucional

A classificação institucional identifica a estrutura de alocação dos créditos orçamentários estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária (MCASP, 2024). A unidade orçamentária é o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão, onde serão direcionadas as dotações autorizadas pela LOA, conforme art. 14 da Lei nº 4.320/1964. Os órgãos orçamentários correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas aos órgãos de acordo com as suas unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações (MASP, 2024).

A classificação institucional é composta por cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária, de acordo com o Quadro 2.

Quadro 2 – Classificação institucional da despesa

Classificação	Exemplo
XX - Órgão Orçamentário	05 – Secretaria Municipal de Educação
XXX – Unidade Orçamentária	001 – Educação
Composição do identificador da despesa: 05.001	

Fonte: Elaborado pelos autores

4.2.2 Classificação funcional

A classificação funcional da despesa é regida pela Portaria nº 42/1999 editada pelo Ministério do Orçamento e Gestão, sendo composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, as quais servem como agregador dos gastos públicos identificando a área de ação governamental para as três esferas de governo. As funções e subfunções são de aplicação comum e obrigatório para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e assim permitem a consolidação nacional dos gastos públicos (MASP, 2024).

A função é representada por dois dígitos e identificada como maior nível de agregação das diversas áreas do setor público. Estando relacionada, na maioria, das vezes como a missão institucional do órgão, por exemplo, defesa, educação, saúde, agricultura etc.

A subfunção é representada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível inferior ao da função identificando a área de atuação governamental, agregando um subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações relacionadas a função, conforme quadro 3.

Quadro 3 – Classificação funcional da despesa

Classificação	Exemplo
XX - Órgão Orçamentário	05 – Secretaria Municipal de Educação
XXX – Unidade Orçamentária	001 – Educação
XX - Função	12 – Educação
XXX – Subfunção	361 – Ensino Fundamental
Composição do identificador da despesa: 05.001.12.361	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Desse modo, a agregação em funções e subfunções assegura uma linguagem fiscal unificada, viabilizando o controle comparativo dos setores estatais nas diversas esferas federativas. No entanto, o alinhamento das políticas públicas com as metas fiscais de curto e médio prazo traçadas no planejamento demanda uma ordenação voltada a objetivos concretos, instrumentalizada por meio da classificação programática.

4.2.3 Classificação programática da despesa

As ações de Governo são estruturadas em programas orientados para atingir os objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA) para um período de quatro anos.

Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria SOF/SETO/ME nº 42/1999 (divulgada pela Portaria SOF/ME nº 2.520/2022), a União, os Estados, o Distrito estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas e ações, mas cada um estabelecerá seus próprios programas e ações de acordo com a Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas referida Portaria (MCASP, 2024 p. 75).

Programa é o modelo de estruturação da atuação governamental que organiza um conjunto de ações as quais concorrem para a concretização de um objetivo comum, visando a solução de um problema ou do atendimento de demandas da sociedade (Rosa, 2011; MCASP, 2024).

Nas três esferas de governo o orçamento é organizado em programas. Derivados destes programas são estabelecidas as ações a serem realizadas, classificadas em atividades, projetos ou operações especiais.

Compreende-se por ação, as ações ou operações das quais resultam bens ou serviços para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se neste conceito de ação as transferências obrigatórias e voluntárias a outros entes da federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições e financiamentos entre outros (Rosa, 2011; MCASP, 2024).

- a. **Atividade:** é um instrumento de programação o qual visa alcançar os objetivos estabelecidos em um programa, envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo, sendo identificados pela codificação inicial 2. Exemplo: “2.001 - Manutenção do Atendimento Básico de Saúde a População”.
- b. **Projeto:** trata-se de um instrumento estabelecido para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, com duração e prazo determinado, do qual resultará um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, sendo identificados pela codificação

inicial 1. Exemplo: “1.001- Construção de uma escola de educação infantil”.

- c. Operação Especial:** são caracterizadas como as despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, não resultam em um produto, e não gera a prestação de serviços ou o fornecimento de bens, sendo identificados pela codificação inicial 0. Ex: “0.009 - Pagamento de juros de empréstimos”.

Quadro 4 – Classificação programática da despesa

Classificação	Exemplo
XX - Órgão Orçamentário	05 – Secretaria Municipal de Educação
XXX – Unidade Orçamentária	001 – Educação
XX - Função	12 - Educação
XXX – Subfunção	361 – Ensino Fundamental
XXXX - Programa	0110 – Desenvolvimento do Ensino Fundamental
X.XXX - Atividade	2.002 - Manutenção do Ensino Fundamental
X.XXX - Projeto	1.002 - Construção da Escola de Ensino Fundamental XX
X.XXX - Operação Especial	0.035 - Restituição de saldos de convênios
Composição do identificador da despesa: 05.001.12.361.0110.2.002 - Manutenção do Ensino Fundamental	
Composição do identificador da despesa: 05.001.12.361.0110.1.002 - Construção da Escola de Ensino Fundamental XX	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Compreende-se, portanto, que a modelagem programática amarra os recursos autorizados a entregas físicas tangíveis sob a forma de atividades e projetos. Todavia, para processar essas linhas operacionais de gasto identificando detalhadamente o seu impacto econômico no mercado e o objeto preciso de aquisição, faz-se indispensável adotar a classificação por natureza da despesa.

4.2.4 Classificação da natureza da despesa

A classificação da despesa orçamentária, em relação a sua natureza, estrutura-se em: categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento de despesa. Os arts. 12 e 13 da Lei nº 4.320/64 tratam especificamente da classificação da despesa orçamentária por categoria e elementos.

Conforme o parágrafo 1º do art. 3º da Portaria Conjunta STN/SOF nº 163/2001, consolidada pela Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103/2021, a natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual possui a finalidade de indicar como os recursos serão aplicados, se diretamente na mesma esfera de Governo ou por outro órgão da federação, constituindo como objetivo principal eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados (Brasil, 2021).

Assim, o conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo de natureza, a modalidade de aplicação e o elemento (MCASP, 2024). Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária por todas as esferas de governo.

De acordo com o art. 5º da Portaria Conjunta STN/SOF nº 163/2001, a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo será “c.g.mm.ee.dd”, onde:

- a. “c” representa a categoria econômica;
- b. “g” o grupo de natureza da despesa;
- c. “mm” a modalidade de aplicação;
- d. “ee” o elemento de despesa; e
- e. “dd” o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

O código da natureza de despesa orçamentária é composto por seis dígitos, desdobrado até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito, contemplando o desdobramento facultativo do elemento, conforme demonstra a figura 05.

As despesas de capital possuem correlação com a incorporação de bens ao ativo imobilizado, intangível ou investimento, ou desincorporação de um passivo.

4.2.4.2 Grupo de natureza da despesa

Pode ser definido como um agregador de elementos da despesa orçamentária com relação as características do objeto de gasto, conforme quadro 6:

Quadro 6 – Grupos de natureza da despesa

Código	Grupo	Descrição
1	Pessoal e Encargos Sociais	Despesas orçamentárias com pessoal ativo e inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar no 101, de 2000.
2	Juros e Encargos da Dívida	Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.
3	Outras Despesas Correntes	Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.
4	Investimentos	Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

5	Inversões Financeiras	Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.
6	Amortização da Dívida	Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Fonte: Adaptado do art. 12, Lei nº 4.320/64 e MCASP (2024, p. 78-79).

4.2.4.2.1 Modalidade de aplicação

A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades da mesma esfera de governo ou por outros entes da federação. A modalidade de aplicação permite o controle e eliminação de dupla contagem no orçamento. São identificadas com a seguinte codificação, de acordo com o quadro 7:

Quadro 7 – Modalidades de aplicação da despesa

Código	Descrição
20	Transferências à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
40	Transferências a Municípios
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
99	A definir

Fonte: Elaborado pelos autores (2026).

A modalidade de aplicação identifica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário ou transferidos, ainda que na forma de descentralização a outras esferas de governo, órgãos

ou entidades. O objetivo é identificar como serão aplicados os recursos na esfera pública (MCASP, 2024).

4.2.4.3 Elementos da despesa orçamentária

O elemento da despesa tem como função identificar o objeto de gasto. A exemplo: vencimentos e vantagens fixas, material de consumo, serviços, equipamentos e material permanente. Alguns exemplos de elementos de despesa apresentam-se no quadro 8:

Quadro 8 – Elementos de despesa

Código	Descrição
01	Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas
03	Pensões
04	Contratação por Tempo Determinado
11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
14	Diárias - Civil
30	Material de Consumo
51	Obras e Instalações
61	Aquisição de Imóveis
99	A classificar

Fonte: Elaborado pelos autores (2026).

Entre os elementos de despesa mais utilizados no dia a dia municipal estão, por exemplo: vencimentos e vantagens fixas (pagamento de servidores), material de consumo, outros serviços de terceiros — pessoa jurídica (contratação de empresas) e equipamentos e material permanente (bens que duram mais de um exercício, como móveis e computadores).

A fim de consolidar a compreensão dessas classificações de forma integrada, retoma-se o exemplo prático da Secretaria Municipal de Educação. O código identificador final da despesa unifica as visões institucional, funcional, programática e o elemento econômico do gasto, demonstrando analiticamente como o recurso sai dos cofres públicos para se transformar em uma ação governamental concreta, conforme ilustrado no quadro 9 a seguir:

Quadro 9 – Composição integrada da classificação da natureza da despesa

Classificação/codificação	Exemplo
XX - Órgão Orçamentário	05 – Secretaria Municipal de Educação
XXX – Unidade Orçamentária	001 – Educação
XX - Função	12 - Educação
XXX – Subfunção	361 – Ensino Fundamental
XXXX - Programa	0110 – Desenvolvimento do Ensino Fundamental
X.XXX - Atividade	2.002 - Manutenção do Ensino Fundamental
X.XXX - Projeto	1.002 - Construção da Escola de Ensino Fundamental XX
c.g.mm.ee.dd - Natureza da despesa	3.3.90.30.00 - Material de Consumo 4.4.90.51.00 - Obras e Instalações
Composição do identificador da despesa: 05.001.12.361.0110.2.002 - Manutenção do Ensino Fundamental	
3.90.30.00.00 - Material de Consumo	
Composição do identificador da despesa: 05.001.12.361.0110.1.002 - Construção da Escola de Ensino Fundamental XX	
4.4.90.51.00.00 - Obras e Instalações	

Fonte: Elaborado pelos autores (2026).

A codificação unificada da natureza da despesa — casando a vertente econômica, o GND, a modalidade de aplicação e o elemento específico — assegura o rastreamento pleno de cada centavo gasto pela administração pública. Contudo, a fixação de tais dotações em suas devidas naturezas representa apenas o limiar do fluxo material do gasto público, cuja quitação definitiva pressupõe a passagem obrigatória pelos estágios procedimentais regulados da despesa pública.

4.3 Estágios da despesa orçamentária

Os estágios da despesa pública orçamentária podem ser definidos como: fixação, empenho, liquidação e pagamento.

- a. **Fixação:** a fixação da despesa refere-se aos limites de gastos, integrando as leis orçamentárias de acordo com as receitas previstas. A fixação da despesa é etapa do processo orçamentário de planejamento e compreende a adoção de medidas através dos recursos disponíveis, observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo (MCASP, 2024).
- b. **Empenho:** conforme o art. 58 da Lei Federal nº 4320/64 “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.” Trata-se de um ato da autoridade competente formalizado através de um documento denominado nota de empenho, o qual indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, limitado ao valor da disponibilidade da dotação orçamentária (Rosa, 2011). Ainda, o art. 60 da Lei Federal nº 4320/64 veda a realização da despesa sem prévio empenho, tratando-se de ato indispensável para a realização da despesa pública.

Quando se trata de empenhos, se compreende o ordinário, estimativo e global.

- **O empenho ordinário** é o correspondente à despesa com montante perfeitamente conhecido, cujo pagamento deva ser efetuado de uma só vez, após sua regular liquidação;
- **O empenho estimativo** é utilizado nos casos cujo montante da despesa não se possa determinar, podendo o pagamento ser efetuado uma única vez ou parceladamente. Por essa razão, estima-se um valor e se estabelece um cronograma de pagamento. Os empenhos estimativos normalmente são aqueles utilizados para despesas tais como: energia elétrica, telefonia, água, imprensa oficial e outras para as quais não se possa definir o valor exato da fatura.
- **O empenho global** é o utilizado para atender despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento, cujo valor exato possa ser determinado. Exemplos: aluguéis, prestação de serviços por terceiros etc.

A diferença entre o empenho estimativo e o global é que o estimativo permite o reforço já o global não, tendo em vista que no empenho global já se sabe o valor total da despesa enquanto no estimativo não.

- c. **Liquidação:** trata-se da verificação de implemento da condição, ou seja, verificação do cumprimento da obrigação pelo contratante, a fim de comprovar o direito adquirido pela entrega de bens ou prestação de serviços a entidade pública. A verificação do direito adquirido pelo credor é realizada tomando por base os títulos e documento fiscais em conformidade ao contratado, sendo aferido por servidor público designado, com a finalidade de apurar a origem, o objeto e a importância dos valores que se deve pagar para e extinção da obrigação (Rosa, 2011).
- d. **Pagamento:** é o último estágio da despesa, conforme o art. 60 da Lei Federal nº 4.320/64 o pagamento da despesa será realizado quando autorizado pela autoridade competente, após a sua regular liquidação.

Essa travessia sequencial resguarda o patrimônio coletivo, garantindo que o repasse de numerário ocorra apenas quando verificado o integral cumprimento das obrigações assumidas pelo credor contratado. Todavia, a complexidade administrativa ou os atrasos no fluxo de caixa no encerramento do exercício podem fazer com que empenhos devidamente constituídos não venham a ser pagos até o dia 31 de dezembro, gerando o tratamento especial reservado aos restos a pagar.

4.4 Restos a pagar (processados e não processados)

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024) os Restos a Pagar correspondem às despesas empenhadas, referentes ao exercício atual ou anteriores, que não foram pagas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente. Estes são classificados em: (i) restos a pagar processados; e (ii) restos a pagar não processados.

a) Restos a pagar processados

Os Restos a Pagar Processados correspondem às despesas que já foram liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado já foi prestado ou entregue e

aceito pelo contratante, nos termos do artigo 63 da Lei nº 4.320/1964, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Nessas situações, a execução orçamentária já cumpriu as fases de empenho e liquidação, restando apenas o pagamento. Em regra, esses restos a pagar não podem ser cancelados, uma vez que a obrigação foi devidamente cumprida pelo fornecedor e reconhecida pela Administração, permanecendo o dever de pagamento, salvo hipóteses previstas na legislação pertinente. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024).

b) Restos a pagar não processados

Restos a pagar não processados, de acordo com o MCASP (2024) correspondem à situação em que a despesa ainda se encontra pendente de liquidação ou em fase de liquidação. A execução dessas despesas continua no exercício seguinte, devendo ser controladas em contas específicas de natureza orçamentária, nas quais são registradas as etapas de inscrição, execução (liquidação e pagamento) e cancelamento, além de procedimentos próprios para encerramento, transferência e abertura de saldos entre exercícios financeiros. Serão inscritas em restos a pagar não processados as despesas não liquidadas, nas seguintes condições:

- O serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro em fase de verificação do direito adquirido pelo credor (despesa em liquidação); ou
- O prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente (despesa a liquidar). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2024, p.130).

Dessa forma, a inscrição em restos a pagar garante o adimplemento legítimo dos compromissos anuais do Estado, sem desestabilizar a autonomia de gestão dos exercícios subsequentes. Contudo, quando a consecução de investimentos públicos estruturais e de longa maturação patrimonial excede a arrecadação ordinária ou exige financiamento de grande escala, sobressai o regime jurídico específico disciplinador da dívida e do endividamento público.

4.5 Dívida e endividamento público (flutuante e fundada)

A dívida pública nasce de compromissos assumidos por instituições públicas para realizar investimentos para os quais não existem recursos próprios disponíveis devido à insuficiência financeira da instituição, podendo ser caracterizada como interna ou externa, ou seja, contratada no país ou no exterior. Os empréstimos podem ser de curto ou longo prazo (Rosa, 2011).

A Constituição Federal em seu art. 52 prevê regras gerais estabelecidas para o endividamento público. São elas: compete ao Senado Federal fixar, por proposta do Presidente da República, os limites globais para o montante da dívida consolidada pelo Estado; as condições para a contratação das operações de crédito; dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito; além de estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária.

A dívida pública, conforme a Lei nº 4.320/1964, pode ser classificada em dois tipos: a Dívida Flutuante e a Dívida Fundada.

- **A dívida flutuante** pode ser entendida como a dívida com compromisso exigível no curto prazo, cujo pagamento não depende de autorização legislativa. A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 92, estabelece como dívida pública flutuante os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos em garantia e os débitos de tesouraria.
- **A dívida fundada** conforme definição adotada pela Lei Complementar 101/2000 pode ser entendida como o montante, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou operações de crédito, para amortização em prazo superior a 12 meses.

Depreende-se, com efeito, que os rígidos balizamentos do endividamento protegem o ente público municipal contra o estrangulamento de sua receita operacional e o consequente colapso fiscal. Em paralelo a esse controle de caixa de médio e longo prazo, a gestão da despesa no plano local submete-se a amarras transversais que regem a destinação setorial de recursos, agrupadas sob a designação de tópicos especiais de gestão fiscal.

4.6 Tópicos especiais em gestão fiscal (limites constitucionais e fundos)

A operacionalização da despesa pública pelos agentes municipais exige a observância de regras transversais que cruzam as classificações orçamentárias habituais. Entre esses aspectos destacam-se a vinculação das fontes de recursos, que amarram receitas específicas a despesas predeterminadas por lei, e a instituição de fundos especiais, que isolam parcelas da receita para objetivos específicos de interesse social.

De igual modo, os limites constitucionais de gastos impõem pisos e tetos de aplicação compulsória, destacando-se os mínimos voltados às áreas de Saúde e Educação, e os limites máximos de gastos com Pessoal fixados de forma impositiva pela LRF. Por fim, as despesas de exercícios anteriores (DEA) compreendem compromissos financeiros gerados em anos pretéritos, mas não empenhados à época própria, exigindo dotação específica no orçamento corrente para a quitação legítima do passivo.

O encerramento dos estágios da despesa administrativa e a observância aos limites e tópicos especiais de gestão fiscal concluem o aspecto puramente operacional do gasto público. Contudo, sob a égide de um regime republicano pautado pela transparência, a destinação dada aos recursos da coletividade deve passar por um rigoroso processo de verificação. Movemo-nos, por conseguinte, para o último vetor do ciclo orçamentário: o dever de prestação de contas e a atuação dos sistemas de controle, conforme esmiuçado a seguir.

SÍNTESE DO CAPÍTULO 4

Eixo Temático	Diretriz Doutrinária
Conceito e Finalidade	A despesa pública é o conjunto de gastos realizados pelo Estado para atender às necessidades públicas, exigindo sempre autorização legislativa prévia.
Classificações da Despesa	A despesa organiza-se nas classificações institucional, funcional, programática e por natureza, assegurando transparência e possibilitando o controle social e institucional dos gastos públicos.
Estágios da Despesa	Fixação, empenho, liquidação e pagamento formam o percurso obrigatório da despesa pública até a sua efetiva realização.

Eixo Temático	Diretriz Doutrinária
Restos a Pagar	Despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro classificam-se em processadas ou não processadas, garantindo a continuidade dos compromissos entre exercícios financeiros.
Dívida e Limites Fiscais	O endividamento público (flutuante e fundado) e os limites constitucionais de gastos (saúde, educação, pessoal) delimitam o espaço fiscal do gestor municipal.

5 PRESTAÇÃO DE CONTAS E CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A arrecadar receitas e realizar despesas de forma planejada não é suficiente: é preciso também mostrar, de forma clara, o que foi feito com o dinheiro público. Este último capítulo trata da prestação de contas e dos mecanismos de controle que garantem transparência e responsabilidade na gestão fiscal, independente do ente, afinal, como ensina Marçal Justen Filho,

O Estado é uma organização de bens e pessoas para a realização dos direitos fundamentais. Existem mecanismos jurídicos de controle da atividade administrativa destinados a verificar a regularidade dos atos administrativos e prevenir e reprimir desvios (Justen Filho, 2018, p. 1105).

São diversos os mecanismos que promovem a fiscalização das ações do Estado, realizadas pelos gestores e servidores públicos. Para tanto, é necessário que o contribuinte tenha conhecimento das diferentes formas em que é possível exercer a fiscalização, de forma ativa e passiva, a partir dos instrumentos que a própria Administração Pública coloca à disposição para o acompanhamento das ações e dos investimentos públicos.

5.1 *Accountability* e transparência fiscal

A prestação de contas, também chamada de *accountability*, busca a credibilidade das instituições públicas através da transparência de informações às instâncias controladoras ou aos seus representados. O desempenho de funções de importância na sociedade realizado pelos entes públicos requer regularmente a explicação do que faz, como faz, por que faz, quanto gasta e o que vai fazer a seguir.

Accountability é um conceito da esfera ética com significados variados. Frequentemente é usado em circunstâncias que denotam responsabilidade social, obrigações e prestação de contas. Na administração, a *accountability* é considerada um aspecto central da governança, tanto na esfera pública como na privada, como a controladoria ou contabilidade de custos (Rosa, 2011).

A transparência atua como uma ferramenta materializadora da accountability, podendo ser dividida em duas dimensões operacionais básicas: a transparência ativa e a transparência passiva.

A transparência da gestão fiscal tem por finalidade criar as condições necessárias para o controle social através do acesso público à informações relativas às atividades financeiras do Estado, de forma clara e previamente estabelecida. Entende-se por instrumentos de transparência da gestão fiscal, conforme disciplinado no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal e sistematizados no Quadro 10.

Quadro 10 – Instrumentos de transparência da gestão fiscal

Instrumento	Finalidade Principal	Periodicidade de Publicação
Planos, LDO e LOA	Evidenciar as metas, prioridades e a alocação planejada dos recursos públicos.	Conforme o ciclo orçamentário anual/plurianual.
Relatório Resumido da Execução da Execução Orçamentária (RREO)	Demonstrar o andamento da arrecadação de receitas e o empenho/liquidação das despesas.	Bimestral.
Relatório de Gestão Fiscal (RGF)	Monitorar o cumprimento dos limites legais (gastos com pessoal, dívida consolidada, garantias e restos a pagar).	Quadrimestral.
Prestação de Contas Anual	Apresentar o Balanço Geral consolidado acompanhado do parecer prévio emitido pelo órgão de controle.	Anual.

Fonte: Elaborado pelos autores (2026).

5.2 O sistema de controle: interno, externo e social

O controle na Administração Pública representa a possibilidade de verificação por parte da própria entidade, outros Poderes ou por qualquer cidadão o acompanhamento dos relatórios possibilitando a identificação de desvios em tempo hábil, evitando assim a concretização de atos ou fatos que possam provocar prejuízos ao ente público. O controle pode ser classificado em: controle interno, controle externo e controle social. Para Marçal Justen Filho, “Os institutos que preveem a participação popular na

atividade administrativa representam, por isso, a solução mais satisfatória e eficiente para promoção dos direitos fundamentais.” (Justen Filho, 2018, p. 1106).

Conforme disciplinado no art. 70, da CRFB/88, a adoção de mecanismos de controle da atividade administrativa foram determinados formalmente. Isso inclui a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, de todos os entes, que deverão ser exercidas pelo controle externo, cuja competência se dá pelos órgãos e poderes, como por exemplo, o Poder Legislativo e os Tribunais de Contas e pelos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes (Brasil, 1988).

O controle social é uma importante ferramenta de verificação do cumprimento efetivo das políticas públicas e da realização das ações previstas no planejamento orçamentário. Representa a participação direta da sociedade civil no monitoramento, acompanhamento e avaliação da gestão pública. Manifesta-se por meio de mecanismos conquistados democraticamente, tais como as audiências públicas obrigatórias, o orçamento participativo, as consultas populares e a utilização direta de portais de transparência ou aplicativos móveis de fiscalização cidadã.

Para Matheus Carvalho, “[...] considera-se controle externo aquele exercido diretamente pelos cidadãos, o chamado, **controle popular**. Em tais casos, os administrados podem, diretamente ou por meio de órgãos específicos, verificar a regularidade de atuação [...]” (Carvalho, 2020, p. 404), gerando assim a minimização ou, em alguns casos até, o impedimento de práticas lesivas ao erário. Demonstra-se que por intermédio desses elementos de controle, cada vez mais, os gestores públicos precisam estar qualificados para atuar de forma efetiva na Administração Pública.

SÍNTESE DO CAPÍTULO 5

Eixo Temático	Diretriz Doutrinária
Accountability	A prestação de contas busca a credibilidade das instituições públicas mediante a transparência das informações prestadas à sociedade e aos órgãos de controle.
Transparência Fiscal	Instrumentos como a LDO, a LOA, o RREO, o RGF e a Prestação de Contas Anual tornam públicas as metas, a execução e os limites da gestão fiscal.
Controle Interno e Externo	O controle é exercido pela própria Administração (interno) e por outros Poderes, como o Legislativo e os Tribunais de Contas (externo), nos termos do art. 70 da CF/88.
Controle Social	A participação direta da sociedade — por audiências públicas, orçamento participativo e portais de transparência — constitui mecanismo democrático de fiscalização da gestão pública.

GLOSSÁRIO

Este glossário reúne, de forma sistematizada, os principais termos técnicos apresentados ao longo desta obra, com especial atenção ao seu significado e à sua aplicação no contexto da gestão pública municipal. O objetivo é oferecer aos servidores e agentes públicos municipais, muitas vezes responsáveis por dominar, no dia a dia, conceitos técnicos que nem sempre são de conhecimento amplo das lideranças políticas locais, um instrumento de consulta rápida que facilite a compreensão dos institutos orçamentários e fiscais tratados neste livro, ainda que a referência legal direta seja, em muitos casos, de âmbito federal.

Accountability — Conjunto de mecanismos que obrigam os agentes públicos a prestar contas de seus atos e a responder, política e juridicamente, pelos resultados da gestão. No município, materializa-se pela publicação de relatórios fiscais, prestação de contas ao Legislativo e à população, e sujeição ao controle dos Tribunais de Contas.

Administração Direta — Estrutura administrativa integrada pelos órgãos que compõem a pessoa jurídica do próprio ente federativo (por exemplo, as secretarias municipais), sem personalidade jurídica própria, subordinados diretamente ao Chefe do Poder Executivo.

Administração Indireta — Conjunto de entidades com personalidade jurídica própria, criadas por lei para o desempenho descentralizado de atividades públicas (autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista), vinculadas, mas não subordinadas, ao órgão central.

Anexo de Riscos Fiscais — Documento que acompanha a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e tem por finalidade identificar passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, indicando as providências a serem tomadas caso se concretizem. Sua elaboração é obrigatória também para os municípios, ainda que de forma simplificada, conforme sua capacidade institucional.

Anualidade (Princípio da) — Princípio orçamentário segundo o qual o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para vigor por um exercício financeiro determinado, coincidente, no Brasil, com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro).

Atividade Financeira do Estado — Conjunto de ações do Estado voltadas à obtenção, gestão e aplicação dos recursos públicos necessários à realização de suas finalidades, compreendendo a receita, a despesa, o orçamento e o crédito público.

Câmara de Vereadores — Órgão do Poder Legislativo municipal, responsável pela elaboração de leis locais, pela fiscalização dos atos do Executivo municipal e pela apreciação dos projetos de lei orçamentária (PPA, LDO e LOA) enviados pelo Prefeito.

Categoria Econômica da Despesa — Classificação que distingue as despesas públicas entre despesas correntes (custeio da máquina pública e manutenção de serviços) e despesas de capital (investimentos e formação de bens duráveis), nos termos da Lei nº 4.320/1964.

Categoria Econômica da Receita — Classificação que distingue as receitas públicas entre receitas correntes (tributárias, de contribuições, patrimoniais, entre outras) e receitas de capital (operações de crédito, alienação de bens, entre outras).

Ciclo Orçamentário — Sequência de etapas pelas quais passa o orçamento público: elaboração da proposta pelo Executivo, discussão e aprovação pelo Legislativo, execução orçamentária e financeira, e controle e avaliação dos resultados.

Contingenciamento — Limitação temporária de empenho e movimentação financeira determinada pelo Poder Executivo, prevista na LRF, quando se verifica que a arrecadação poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na LDO.

Controle Externo — Fiscalização exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, sobre a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos entes públicos, incluindo prefeituras e órgãos municipais.

Controle Interno — Sistema de fiscalização mantido pela própria Administração Pública para acompanhar a execução orçamentária e a legalidade dos atos de gestão, sendo de implantação obrigatória em todos os entes federativos, inclusive nos municípios de pequeno porte.

Controle Social — Fiscalização exercida diretamente pela sociedade civil sobre os atos da Administração Pública, viabilizada por instrumentos como audiências públicas, conselhos municipais, portais de transparência

e o acesso à informação pública.

Créditos Adicionais — Autorizações de despesa não previstas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), classificadas em suplementares, especiais e extraordinários, conforme o art. 40 e seguintes da Lei nº 4.320/1964.

Créditos Especiais — Créditos adicionais destinados a despesas para as quais não exista dotação orçamentária específica, dependendo de autorização legislativa prévia.

Créditos Extraordinários — Créditos adicionais destinados a despesas urgentes e imprevistas, decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, que podem ser abertos por decreto do Executivo, sem necessidade de autorização legislativa prévia, com posterior comunicação ao Legislativo.

Créditos Suplementares — Créditos adicionais destinados ao reforço de dotação orçamentária já existente, mas insuficiente para a despesa pretendida, dependendo de autorização legislativa e abertura por decreto.

Despesa Corrente — Gasto público destinado à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos já existentes, como pessoal, custeio e encargos, sem gerar a formação de novo bem de capital.

Despesa de Capital — Gasto público destinado à formação ou aquisição de bens de capital (investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida), que amplia o patrimônio público ou sua capacidade produtiva.

Despesa Pública — Conjunto de gastos realizados pelo Estado para a satisfação das necessidades coletivas e a manutenção de seus serviços, previamente autorizados pela Lei Orçamentária Anual.

Dívida Flutuante — Obrigações financeiras de curto prazo do ente público, não sujeitas a autorização legislativa específica, como restos a pagar, depósitos e débitos de tesouraria.

Dívida Fundada — Compromissos financeiros de longo prazo, decorrentes de operações de crédito, contratados para amortização em prazo superior a doze meses, sujeitos a limites e autorizações legais específicas.

Elemento de Despesa — Nível mais analítico da classificação da despesa orçamentária, que identifica o objeto específico do gasto (por exemplo, vencimentos, material de consumo, obras e instalações), permitindo o

controle detalhado da execução.

Emendas Impositivas — Emendas parlamentares ao orçamento cuja execução se tornou obrigatória por força de alteração constitucional (no âmbito federal, pelas Emendas Constitucionais nº 86/2015 e nº 100/2019), dentro de limites e condições fixados em lei. No plano municipal, a obrigatoriedade de execução das emendas de vereadores depende de previsão expressa na Lei Orgânica do Município ou na LDO local.

Emendas Parlamentares — Propostas de alteração apresentadas por parlamentares aos projetos de lei orçamentária, que podem remanejar recursos entre programações ou incluir novas prioridades, observados os limites e o rito estabelecidos na LDO.

Equilíbrio Orçamentário (Princípio do) — Princípio segundo o qual as despesas fixadas no orçamento não devem superar as receitas previstas, buscando a sustentabilidade das contas públicas ao longo do exercício financeiro.

Escola de Gestão Pública — Estrutura de formação e capacitação continuada de servidores públicos municipais, voltada à qualificação técnica para o exercício de funções na Administração, fortalecendo a governança e a eficiência da gestão local.

Estado Democrático de Direito — Modelo de organização política que combina a submissão do poder estatal à lei (Estado de Direito) com a participação popular na formação da vontade estatal (democracia), consagrado no art. 1º da CF/88.

Exclusividade (Princípio da) — Princípio orçamentário segundo o qual a Lei Orçamentária Anual não deve conter matérias estranhas à previsão da receita e à fixação da despesa, ressalvadas a autorização para créditos suplementares e para operações de crédito.

Execução Orçamentária — Fase do ciclo orçamentário em que se realizam as despesas autorizadas e se arrecadam as receitas previstas na LOA, compreendendo os estágios de empenho, liquidação e pagamento da despesa, e previsão, lançamento e arrecadação da receita.

Excesso de Arrecadação — Saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a efetivamente realizada, que pode servir de fonte de recursos para a abertura de créditos adicionais.

Fundo Público — Capacidade de mobilização de recursos que o Estado possui para intervir na economia e na sociedade, por meio de empresas públicas, política monetária, fiscal, tributária e orçamento público, sustentando as políticas sociais e o desenvolvimento.

Governabilidade — Condição de legitimidade e sustentação política de um governo perante a sociedade, que lhe permite conduzir a agenda pública e implementar suas políticas.

Governança Pública — Conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle utilizados para avaliar, direcionar e monitorar a gestão pública, com vistas à condução de políticas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Governo Digital — Conjunto de políticas voltadas à modernização da prestação de serviços públicos por meio de tecnologias digitais, disciplinado, no âmbito federal, pela Lei nº 14.129/2021, e adaptável à realidade dos municípios.

Grupo de Natureza da Despesa — Nível de classificação da despesa orçamentária que agrega elementos de despesa segundo sua natureza (por exemplo, pessoal e encargos sociais, investimentos, inversões financeiras), situando-se entre a categoria econômica e a modalidade de aplicação.

Impessoalidade (Princípio da) — Princípio constitucional (art. 37, CF/88) segundo o qual a atuação do agente público deve voltar-se ao interesse coletivo, e não a interesses pessoais, garantindo isonomia no tratamento dispensado aos cidadãos.

Legalidade (Princípio da) — Princípio segundo o qual o administrador público somente pode agir conforme autorizado ou determinado por lei, ao contrário do particular, que pode fazer tudo o que a lei não proíbe.

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) — Lei de vigência anual que estabelece as metas e prioridades da Administração Pública, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispõe sobre alterações na legislação tributária e disciplina aspectos da execução orçamentária, sendo instrumento obrigatório também para os municípios.

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) — Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, impondo limites de gastos com pessoal, exigências de transparência, metas fiscais e mecanismos de controle aplicáveis à União,

aos Estados e aos Municípios.

Lei Orçamentária Anual (LOA) — Lei que estima as receitas e fixa as despesas do ente público para um exercício financeiro, materializando, em termos financeiros, as diretrizes estabelecidas no PPA e na LDO.

Lei Orgânica do Município — Norma de maior hierarquia no ordenamento jurídico municipal, equivalente, em sua função, a uma constituição local, que organiza a estrutura do governo municipal e pode prever regras específicas sobre emendas orçamentárias, transparência e controle.

Modalidade de Aplicação — Nível de classificação da despesa que indica se os recursos serão aplicados diretamente pelo ente (aplicação direta) ou transferidos a outras esferas de governo, entidades privadas ou consórcios (por exemplo, transferências a Estados, Municípios ou instituições privadas sem fins lucrativos).

Moralidade (Princípio da) — Princípio constitucional que exige do agente público conduta ética, proba e íntegra no exercício da função pública, para além da mera legalidade formal dos atos praticados.

Orçamento Participativo — Instrumento de gestão que permite à população municipal participar diretamente da definição de prioridades e da destinação de parte dos recursos orçamentários, fortalecendo o controle social e a legitimidade das escolhas públicas.

Orçamento Público — Instrumento jurídico e de planejamento que estima as receitas e fixa as despesas de um ente público para determinado exercício financeiro, materializando as prioridades e metas governamentais.

Órgão Orçamentário — Unidade administrativa de maior hierarquia na classificação institucional da despesa, que agrega uma ou mais unidades orçamentárias responsáveis pela execução de suas dotações (por exemplo, a Prefeitura Municipal ou uma Secretaria).

Plano Plurianual (PPA) — Instrumento de planejamento de médio prazo, com vigência de quatro anos, que estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para as despesas de capital e os programas de duração continuada, sendo de elaboração obrigatória em todos os entes federativos, inclusive nos municípios.

Políticas Públicas — Conjunto de programas e ações do Estado, formulados

e implementados direta ou indiretamente, com o objetivo de responder às demandas da sociedade e enfrentar desafios de interesse coletivo, sendo o orçamento público seu principal instrumento de viabilização financeira.

Políticas Sociais — Subconjunto das políticas públicas voltado à garantia de direitos essenciais dos cidadãos, como educação, saúde, assistência social, previdência, habitação e saneamento básico, em geral executadas, em grande medida, no âmbito municipal.

Prefeito — Chefe do Poder Executivo municipal, responsável pela iniciativa dos projetos de lei orçamentária (PPA, LDO e LOA), pela execução do orçamento aprovado e pela condução da Administração Pública municipal.

Prestação de Contas — Processo pelo qual o gestor público presta informações e justifica os atos praticados na gestão dos recursos públicos, submetendo-se à apreciação dos órgãos de controle interno, externo e social.

Princípios Orçamentários — Conjunto de regras que orientam a elaboração, a aprovação e a execução do orçamento público, incluindo a exclusividade, a universalidade, a unidade, a anualidade, a programação e o equilíbrio orçamentário.

Programação (Princípio da) — Princípio segundo o qual o orçamento deve refletir o planejamento das ações governamentais, articulando-se com o Plano Plurianual e com os demais instrumentos de planejamento.

Programação Financeira — Mecanismo operacional de compatibilização entre o fluxo de ingresso das receitas públicas e a liberação de cotas e créditos para pagamento das despesas, assegurando a liquidez do Tesouro ao longo do exercício.

Publicidade (Princípio da) — Princípio constitucional que impõe à Administração Pública a divulgação de seus atos, contratos e informações, de modo a viabilizar a transparência e o controle social da gestão pública.

Receita Corrente Líquida (RCL) — Somatório das receitas correntes de um ente federativo, deduzidas as transferências constitucionais e legais a outros entes, utilizado como parâmetro para o cálculo de diversos limites fiscais previstos na LRF, aplicável também aos municípios.

Receita Pública — Ingresso de recursos financeiros nos cofres públicos, de caráter permanente ou eventual, destinado a fazer face às despesas públicas,

classificado, entre outras formas, em receitas correntes e receitas de capital.

Repartição das Receitas Tributárias — Mecanismo constitucional de distribuição de parte da arrecadação tributária entre os entes federativos, garantindo aos municípios o acesso a recursos como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e cotas de impostos estaduais e federais.

Responsabilidade Fiscal (Princípio da) — Princípio segundo o qual a gestão dos recursos públicos deve pautar-se pelo equilíbrio entre receitas e despesas, pelo cumprimento de metas fiscais e pela observância de limites legais de gasto, especialmente os fixados pela LRF.

Restos a Pagar — Despesas empenhadas, mas não pagas até o final do exercício financeiro, classificadas em processados (já liquidados) e não processados (ainda não liquidados), e inscritas para pagamento no exercício seguinte.

Separação de Poderes — Princípio constitucional (art. 2º, CF/88) que distribui as funções estatais entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si, cada qual com funções típicas e atípicas.

Superávit Financeiro — Diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro apurada em balanço patrimonial, que pode ser utilizada como fonte de recursos para a abertura de créditos adicionais no exercício seguinte.

Transparência (Princípio da) — Princípio que assegura à sociedade o acesso às informações sobre a gestão orçamentária e fiscal, viabilizado por instrumentos como portais de transparência, relatórios de gestão fiscal e audiências públicas, de observância obrigatória também pelos municípios.

Tribunal de Contas — Órgão auxiliar do Poder Legislativo responsável pelo controle externo da Administração Pública, examinando a legalidade, a legitimidade e a economicidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos, incluindo Municípios.

Unidade (Princípio da) — Princípio orçamentário segundo o qual o orçamento público deve constituir-se em documento único, ainda que compreenda o orçamento fiscal, o de investimento e o da seguridade social.

Unidade Orçamentária — Agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão orçamentário, para o qual são consignadas as dotações

autorizadas na Lei Orçamentária Anual.

Universalidade (Princípio da) — Princípio segundo o qual o orçamento deve conter todas as receitas e despesas do ente público, sem omissões, permitindo o controle integral da atividade financeira do Estado.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**, 6. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016. E-book. ISBN 9788597010077. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597010077/>. Acesso em: 30 maio. 2026.

BEHRING, Elaine. Crise do capital, fundo público e valor. In: BOSCHETTI, Ivanete *et al.* (orgs.). **Capitalismo em crise, política social e direitos**. São Paulo: Cortez, 2010. Parte 1.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**, v. 1. Tradução de Carmen C, Varriale *et al.*; coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luís Guerreiro Pinto Cacaís. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1 ed. 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: mai. 2026.

BRASIL, Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015**. Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica (orçamento impositivo), e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 mar. 2015. Seção 1, p. 1. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm. Acesso em: 20 jun. 2026.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 100, de 26 de junho de 2019**. Altera os arts. 165 e 166 da Constituição Federal, para dispor sobre a execução obrigatória de emendas parlamentares coletivas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 jun. 2019. Seção 1, p. 3. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc100.htm. Acesso em 20 jun. 2026.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021**. Altera os arts. 29-A, 37, 49, 84, 163, 165, 167, 168 e 177 da Constituição Federal e o art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelece o estado de calamidade pública de âmbito nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 mar. 2021. Edição extra, Seção 1, p. 1. Disponível em: <https://www.>

planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm. Acesso em jun. 2026.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022**. Altera a Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para estabelecer o regime fiscal sustentável e dispor sobre disposições fiscais transitórias. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 dez. 2022. Seção 1, p. 1. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc126.htm. Acesso em mai. 2026.

BRASIL. Presidência da república. **Lei nº 14.973, de 16 de Setembro de 2024**. Estabelece regime de transição para a contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e para o adicional sobre a Cofins-Importação previsto no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.779, de 25 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 13.988, de 14 de abril de 2020; e revoga dispositivos dos Decretos-Lei nºs 1.737, de 20 de dezembro de 1979, e 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, e das Leis nºs 9.703, de 17 de novembro de 1998, e 11.343, de 23 de agosto de 2006, e a Lei nº 12.099, de 27 de novembro de 2009. Brasília/DF: Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/l14973.htm. Acesso em: 21 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. **Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023**. Institui regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico, com fundamento no art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022 [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp200.htm. Acesso em: 20 jun. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 210, de 25 de novembro de 2024**. Dispõe sobre a proposição e a execução de emendas parlamentares na lei orçamentária anual; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp210.htm. Acesso em: mai. 2026.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 17 maio 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União: seção 1, p. 15-20, 7 maio 2001. Disponível em: www.gov.br. Acesso em: 21 jul. 2026.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Consolidação divulgada pela Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103, de 5 de outubro de 2021. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/portarias>. Acesso em: 22 jul. 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11. ed. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2024.

BRESSER-PEREIRA, Luiz C. **Reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Cadernos MARE, Brasília, n. 1, 1997. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ln/n45/a04n45.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2026.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. – 7. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2020.

CASTRO, Jorge Abrahão de; OLIVEIRA, Mário Gimene de. Políticas públicas e desenvolvimento. In: MADEIRA, L. M. (Org.). **Avaliação de Políticas Públicas**. Porto Alegre: UFRGS/CEGOV, 2014, p. 20-49.

CREPALDI, Silvio Aparecido. CREPALDI, Guilherme Simões. **Orçamento Público**. 1.ed. São Paulo. Saraiva, 2013.

FONTENELLI, Amanda. Estado e fundo público: ferramentas a serviço

do capital. **Revista direitos, trabalho e política social**, [S. l.], v. 6, n. 10, p. 157–179, 2020. Disponível em: <https://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/rdtps/article/view/9756>. Acesso em: 01 jul. 2026.

FREY, Klaus. Políticas Públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 21, p. 211-259, jun. 2000.

GIACOMONI, James. **Orçamento Governamental: Teoria, Sistema e Processo**. Rio de Janeiro: Atlas, 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

LAGO, Ivann Carlos; ROTTA, Edeimar. Modelos de análise de políticas públicas: contribuições do neoinstitucionalismo e o potencial das abordagens culturais. In: ALLEBRANDT, Sérgio Luís (org.). **Gestão e Controle Social em Territórios** [recurso impresso e eletrônico]: elementos teórico-conceituais. v. 1. Ijuí: Ed. Unijuí, 2023. p. 209-227.

LASSWELL, Harold D. **Politics: Who Gets What, When, How**. Cleveland, Meridian Books. 1936/1958.

LENZA, Pedro. Direito constitucional. 29. ed. – [2. Reimp]. São Paulo: SaraivaJur, 2025.

LOTTA, Gabriela (org.). **Teorias e análises sobre implementação de políticas públicas no Brasil**. Brasília: ENAP, 2019.

MAZZA, Alexandre. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2026.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina. 2015

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito constitucional descomplicado**. 25. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2026.

PFEIFER, Mariana. O “social” no interior do projeto neodesenvolvimentista. **Serviço Social e Sociedade**, São Paulo, n. 120, p. 746-766, out./dez. 2014.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 10. ed., rev., atual. e ampl. Barueri [SP]: Atlas, 2025.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

ROTTA, Edegar; LAGO, Ivann C; ROSSINI, Neusa. Disputa pelo fundo público municipal: as políticas sociais na trajetória de duas décadas no Noroeste do Rio Grande do Sul. **Textos & Contextos**, Porto Alegre, v. 16, n. 2, p. 495-510, ago./dez. 2017. Disponível em: <http://revista-seletronicas.pucrs.br/fass/ojs/index.php/fass/article/view/27554/16427>. Acesso em: 05 jul. 2026.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.

SALVADOR, Evilásio. Fundo Público e o Financiamento das Políticas Sociais no Brasil. **Serviço Social em Revista**, [S. l.], v. 14, n. 2, p. 4-22, 2012. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/ssrevista/article/view/12263>. Acesso em: 04 mai. 2026.

SOUSA, Jessica Rani Ferreira de; BATISTA, Leonardo Ferreira; Helal, Diogo Henrique. Sobre implementação de políticas públicas: uma revisão sistemática da literatura e agenda de pesquisas. **Revista Sociedade e Estado**, v. 37, n. 2, maio/ag. 2022.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, n. 16, dez. 2006. Disponível em: www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 17 maio 2024.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONÓPOLIS. Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAD). Classificação de despesa por natureza. Rondonópolis, 2025. Disponível em: <https://ufr.edu.br/proplad/wp-content/uploads/2025/02/CLASSIFICACAO-DE-DESPE-SA-UFR.pdf>. Acesso em: 21 jul. 2026.

Compreender como o Estado brasileiro se organiza, arrecada recursos e os transforma em políticas públicas é essencial para o exercício da cidadania e para o fortalecimento da democracia. Partindo da formação do Estado Moderno e da trajetória institucional brasileira, esta obra examina os fundamentos do Estado Democrático de Direito consagrado pela Constituição Federal de 1988, apresentando seus elementos constitutivos, os Poderes da República e as atribuições dos diferentes entes federativos. O livro dedica especial atenção ao fundo público e ao orçamento, instrumentos por meio dos quais o Estado planeja e executa suas ações. Ao abordar a atividade financeira, a repartição das receitas tributárias, as receitas e despesas públicas e suas etapas de execução, evidencia como as decisões orçamentárias influenciam a efetivação dos direitos e a implementação de políticas sociais em áreas fundamentais, como educação, saúde, assistência social, previdência, habitação e saneamento básico. A obra também apresenta os mecanismos de prestação de contas e controle da administração pública, além de questões específicas relacionadas à gestão fiscal municipal. Ao articular fundamentos políticos, jurídicos, econômicos e administrativos, oferece subsídios indispensáveis para estudantes, pesquisadores, gestores públicos e todos aqueles interessados em compreender o funcionamento do Estado e os desafios da gestão democrática dos recursos públicos.

