



Finanças públicas em movimento: reflexões acerca da controversa destinação do superávit financeiro dos Poderes estaduais

Gabriel Romualdo Santos

Assessor Jurídico do Ministério Público de Contas do Rio Grande do Norte. Especialista em Prática Judicial pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte e pela Escola da Magistratura do Rio Grande do Norte. Graduado em Direito pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

RESUMO

Tendo como bússola a necessidade de alocação eficiente dos recursos públicos para atender às exigências mínimas da coletividade, o presente estudo debruça-se sobre os critérios que viabilizam a devolução de eventuais superávits financeiros dos Poderes e órgãos com autonomia orçamentário-financeira assegurada pelo artigo 168 da Constituição Federal à conta única do Tesouro Estadual, gerida pelo Poder Executivo, avaliando a possibilidade de utilização do importe para abertura de créditos adicionais disciplinados na Lei nº 4.320/1964. Debate-se, também, a hipótese de as sobras financeiras permanecerem com o órgão superavitário, quando o montante em disponibilidade, desde que livre e desvinculado de destinação legal específica, poderá ser considerado como antecipação de receita autorizada para o exercício imediatamente posterior, devendo ser deduzido da importância a ser repassada via sistemática de duodécimos. Independentemente da adoção de quaisquer dos modelos abordados, as verbas estatais não podem ser entendidas como de propriedade dos Poderes ou órgãos constitucionalmente autônomos integrantes dos entes subnacionais, mas como riqueza pública a ser racionalmente alocada com vistas à concretização, em grau ótimo, das aspirações da comunidade.

Palavras-chave: Eficiência alocativa. Repasse de duodécimos. Execução orçamentária. Superávit financeiro. Destinação dos recursos.

ABSTRACT

Craving the need for efficient allocation of public resources to meet the minimum requirements of the community, this paper focuses on the criteria that make possible the return of eventual financial surpluses of the Powers and State agencies with budgetary-financial autonomy



ensured by the article 168 of the Federal Constitution of Brazil to the single account of the State Treasury, managed by the Executive Power. Considering the possibility of using the import to open additional credits disciplined in Law n. 4,320/1964. There is also a debate on the hypothesis that financial surpluses will remain with the surplus state agency, in cases where the amount in availability, as long as it is free and unlinked from a specific legal allocation, can be considered as an anticipation of authorized revenue for the immediately subsequent year, and should be deducted from the amount to be transferred via systematic twelfths. Regardless of the adoption of any of the aforementioned models, state funds cannot be understood as belonging to the Powers or constitutionally autonomous agencies that are part of subnational entities, but as public wealth to be rationally allocated with a view to achieving the aspirations of the community to an optimum degree.

Keywords: Allocative efficiency. Transfer of twelfths. Budget execution. Financial surplus. Allocation of resources.

1. INTRODUÇÃO

Devendo conduzir sua atuação para o atendimento das demandas requeridas pelos mais diferentes grupos societários, a Administração Pública, quase sempre, acaba se deparando com um impasse de complexa resolução: as ilimitáveis necessidades coletivas e a escassez de recursos disponíveis para acolhimento de todos os reclames sociais.

Solucionar o conflito tem se tornado tarefa cada vez mais árdua, seja pela crescente multiplicação das reivindicações comunitárias, seja pela crise nacionalmente instalada nas finanças públicas.

Nos últimos tempos, inclusive, são diversos os relatos de entidades federadas com dificuldades em honrar os seus compromissos. As complicações atingem desde a manutenção de vários serviços públicos até os atrasos no pagamento dos vencimentos e proventos ao funcionalismo estatal – sua face mais visível pelo inegável e cediço caráter alimentar dessas verbas. A questão tornou-se tão séria que levou à edição de decretos de calamidade financeira em diversos locais.

Em um cenário como esse, o correto estudo e a alocação eficiente dos recursos públicos passa a ser não apenas recomendável, mas também uma necessidade inadiável.

Apesar de o fator conjuntural ter o condão de potencializar o quadro traçado, a histórica ausência de uma gestão assertiva na alocação das riquezas públicas não colabora para o

1 Rio de Janeiro (Decreto nº 45.692, de 19 de junho de 2016), Rio Grande do Sul (Decreto nº 53.303, de 22 de novembro de 2016), Minas Gerais (Decreto nº 47.101, de 5 de dezembro de 2016), Roraima (Decreto nº 26.404, de 28 de dezembro de 2018), Rio Grande do Norte (Decreto nº 28.689, de 2 de janeiro de 2019), Mato Grosso (Decreto nº 7, de 17 de janeiro de 2019) e Goiás (Decreto nº 9.392, de 21 de janeiro de 2019) são exemplos de entidades federativas que decretaram calamidade financeira no âmbito da administração pública estadual.



equacionamento da controvérsia inicialmente assinalada. Ao contrário, aprofunda o embaraço ao não definir escala de priorização para a oferta de bens e serviços finais à comunidade.

A escolha socialmente eficaz pressupõe a observância da obrigação governamental de aplicar racionalmente as somas arrecadadas. O princípio da eficiência impõe que o Poder Público busque alcançar o bem-estar coletivo minorando o desperdício de verbas estatais para que seja possível garantir maior rentabilidade social.

Nesse horizonte, o debate acerca da destinação de eventuais reservas de recursos públicos porventura existentes ganha ainda mais relevância e tende a atrair a atenção da população e da mídia que outrora não existia ou era profundamente tímida. Do mesmo modo, o debate acadêmico, que não pode ficar alheio à realidade, também deve debruçar-se sobre tais questões.

Nessa toada, o objeto da pesquisa delimita-se ao campo investigatório da controvérsia que existe, especialmente nos estados da federação, acerca da (re)alocação do superávit financeiro dos Poderes e órgãos constitucionais autônomos, eventualmente verificado no fim do exercício, oriundo das verbas devidamente transferidas a título de duodécimos, em virtude da execução parcial do orçamento legalmente consignado.

É preciso assentar que a disciplina que rege a dinâmica dos duodécimos normatizada na Constituição Federal de 1988 estabelece competir ao Poder Executivo, enquanto gestor do orçamento público, a obrigação inescusável de transferência de dotações orçamentárias aos demais Poderes, ao Ministério Público e à Defensoria Pública, entidades igualmente legítimas para a percepção de receitas provenientes da regular arrecadação estatal, em cotas a serem repassadas até o dia 20 de cada mês, cabendo, por conseguinte, aos destinatários sua execução conforme previamente designado em lei.

Nessa quadra, pretende-se avaliar se o fenômeno das sobras orçamentárias, quando consumado, tem o condão de transmutar a disponibilidade financeira em importe passível de devolução à conta única do Tesouro estadual, gerido pelo Poder Executivo, e se a este cabe autorização a empregá-la para abertura de créditos adicionais à conta de superávit financeiro, tendo como fundamento o artigo 43, parágrafo 1º, inciso I, da Lei nº 4.320/1964.

Diante desse contexto, o trabalho busca responder sobre a aplicabilidade ou não aos estados-membros da prática consolidada na esfera do Poder Executivo federal, que, na hipótese de verbas duodecimais destinadas aos demais Poderes e órgãos autônomos eventualmente não utilizadas no exercício antecedente, finda por fazer permanecer na posse do seu destinatário natural, mas na forma de antecipação de receita. Esses recursos são então deduzidos do montante financeiro a ser repassado pelo Poder Executivo ao outro Poder ou órgão no exercício em curso, conforme adiante será detalhado.

O artigo também tenciona problematizar a interpretação de que estaria no âmbito legislativo dos estados-membros o livre disciplinamento sobre o tema, por entender que estaria dentro de sua competência típica de deliberação, abordando, nessa mesma senda, entendimento contrário, que reside na compreensão de se tratar a matéria norma geral de direito financeiro, logo, de observância obrigatória pelos entes subnacionais. Nesse contorno, busca-se apreciar,



ainda, a (im)possibilidade de sua veiculação na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), em razão da natureza anual e, portanto, periódica desta.

Sobre o tema em questão, o Supremo Tribunal Federal (STF) recentemente se pronunciou no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6045, ajuizada pelo Governo do Estado de Roraima. Em sessão virtual realizada entre os dias 12 e 19 de junho de 2020, o Plenário converteu a apreciação da medida cautelar em exame de mérito, julgando a matéria questionada. No processo, adiante examinado e cujo Acórdão foi publicado no Diário de Justiça eletrônico (DJe) na data de 17 de julho de 2020, o Poder Executivo daquele estado defendeu que compete ao Executivo decidir a destinação das sobras orçamentárias, o que obrigaria o Tribunal de Justiça local à devolução do superávit ao Tesouro estadual.

Noutro pórtico, quanto à ocorrência do fenômeno aqui estudado e considerando que essa realidade é estrutural em algumas unidades da federação, busca-se ponderar, ao fim do trabalho, se existe amparo jurídico, independentemente da modalidade de conformação das sobras orçamentárias eventualmente adotada, de o ajustamento a ser implementado passar a incidir sobre os valores apurados após o encerramento do balanço patrimonial realizado a partir do fim do exercício financeiro caracterizado pelo marco de realinhamento.

2. ELEMENTOS CONSTITUCIONAIS DE BASE DAS FINANÇAS PÚBLICAS

De início, antes de adentrar de modo mais aprofundado na matéria objeto do presente trabalho, é oportuno discorrer acerca de temas correlatos que tangenciam o cenário de sobras financeiras durante a execução orçamentária e a sistemática de repasse dos duodécimos estabelecida constitucionalmente, realçando elementos e conceitos básicos que incidem de forma perene sobre a questão em foco.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, dispõe sobre as leis orçamentárias nas quais as atividades financeiras da Administração Pública terão seu planejamento consignado, sendo elas: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, todas de iniciativa do Poder Executivo.

O Plano Plurianual (PPA), de caráter poroso e programático, é, pois, um diploma legal que delineia a estratégia de ação financeira do Estado, sempre com vistas aos desideratos sociais constitucionalmente preconizados. Traça as diretrizes, objetivos e metas governamentais, definindo o planejamento das atividades estatais (OLIVEIRA, 2014, p. 600) para as despesas de capital, as quais podem se constituir em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Como exemplo desse tipo de despesa, tem-se a aquisição de máquinas, equipamentos, realização de obras, aquisição de participações acionárias de empresas, aquisição de imóveis e concessão de empréstimos para investimento. Via de regra, tal espécie de despesa concorre para a formação de um bem de capital, assim como para a expansão das atividades do órgão (BRASIL, 2017). Noutro giro, as despesas correntes são realizadas com a manutenção da máquina administrativa. São exemplos: as despesas com pessoal, aquisição de bens de consumo, manutenção de equipamentos entre outras.



A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), por sua vez, concebe regras gerais de aplicabilidade do PPA ao mesmo tempo em que projeta um esboço prévio para a edificação da Lei Orçamentária Anual (LOA), considerando as circunstâncias econômicas e sociais (TORRES, 2008, p. 85) que irão influir na produção de seus efeitos.

Já a Lei Orçamentária Anual (LOA), de natureza mais concreta e finalística, estabelece as dotações cabíveis ao Poder Executivo, Legislativo, Judiciário e aos demais órgãos constitucionalmente autônomos (Ministério Público e Defensoria Pública), prevendo as receitas e fixando as despesas do exercício financeiro subsequente. Seu bojo carrega de maneira mais precisa as ações que deverão ser executadas pelo Estado, delimitando, ainda, o montante dos recursos a serem despendidos, bem como o limite dos gastos públicos.

Nessa toada, Conti (2012, p. 28) afiança que:

A existência dessas três leis de natureza orçamentária tem por função estabelecer um sistema planejado e coordenado de ações governamentais, em consonância com a tendência de utilizar os orçamentos como instrumentos para atingir os objetivos de interesse público.

Após a aprovação pelo Parlamento da LDO e da LOA, diplomas normativos elaborados anualmente, aquela com forte teor qualitativo e esta com um viés marcadamente quantitativo, com o escopo de instrumentalizar a gestão fiscal, a Constituição da República instituiu, no caput do artigo 168, a sistemática de repasses dos recursos públicos pelo Poder Executivo, responsável pela gerência do orçamento, aos demais Poderes e órgãos autônomos por meio do regime duodecimal. Tal prática “[...] procurou garantir todos os meses a entrega dos recursos correspondentes aos demais Poderes e ao Ministério Público, e mais recentemente – EC nº 45/04 – à Defensoria Pública, reforçando-lhes [sic] a independência e autonomia.” (PISCITELLI e TIMBÓ, 2010, p. 90).

A dinâmica dos duodécimos consiste na transferência mensal das dotações até o dia 20, com alicerce em um cronograma previamente disposto. Mendonça (2010, p. 142-143) explana que:

Definido o quinhão de cada Poder, faz-se necessária a sua liberação efetiva. Lembre-se, novamente, que o Executivo detém o aparato de arrecadação e gestão das receitas. A retenção de recursos destinados a um Poder seria uma forma evidente de asfixia política, por isso mesmo vedada pela ordem constitucional. O art. 168 da Carta determina que as verbas de cada Poder, do Ministério Público e da Defensoria Pública lhes sejam incondicionalmente entregues, a despeito de eventuais tensões políticas. Trata-se da chamada regra do duodécimo, que impõe a liberação mensal, em cotas de 1/12 do montante referente ao exercício.

Tendo havido a autorização legislativa conferida na LOA e os respectivos repasses em forma de duodécimos pelo Executivo aos igualmente legítimos destinatários das receitas públicas, o ciclo orçamentário tem continuidade com a incorporação dos valores aos orçamentos próprios dos Poderes e órgãos autônomos com a posterior programação e execução do orçamento.



Aqui, faz-se mister esclarecer que o orçamento é executado em duas dimensões distintas, quais sejam, a execução orçamentária e a execução financeira, que, apesar de possuírem traços próprios, conglobam-se em um fenômeno prático uno, concomitante e indissociável: a concretização do orçamento público.

Entende-se por execução orçamentária o comprometimento dos créditos repassados de forma duodecimal com a operacionalização da dotação antevista na LOA, concretizando o projeto idealizado no mencionado diploma legal, sendo efetivada por intermédio do cumprimento de três estágios da despesa pública: o empenho, a liquidação e o pagamento. Noutro pórtico, a execução financeira é a utilização do saldo em disponibilidade no caixa do Poder ou do órgão autônomo com o escopo de atender às ações previstas com alicerce nas dotações anteriormente autorizadas (FURTADO JÚNIOR, 2010, p. 133).

Por conta disso, a dependência das execuções orçamentária e financeira se evidencia nas circunstanciais situações em que se tem dotação assegurada (disponibilidade orçamentária), mas a despesa é vedada por ausência de recursos financeiros suficientes para sua realização; ou ainda quando há valores disponíveis para serem aplicados (disponibilidade financeira), contudo a verba não é passível de ser implementada por inexistência de previsão autorizativa, ou seja, de dotação que a tivesse estimado.

Giacomoni (2010, p. 295), fazendo um paralelo entre as funcionalidades do orçamento e sua execução nas searas pública e privada, assim esmiúça a questão:

As organizações privadas, como regra geral, mantêm a execução financeira – receitas e despesas – de forma autônoma em relação ao orçamento. Este, quando existe, cumpre o papel de orientador geral, andando, porém, num circuito paralelo. Nesse sentido, é naturalmente aceito que o orçamento da organização sofra mudanças de rumo, acompanhando, por assim dizer, o comportamento real das finanças. Na finança governamental, não há semelhante flexibilidade, pelo menos no que diz respeito aos gastos. O orçamento de despesa não é apenas uma peça de orientação; **a execução financeira das despesas deve ter sempre como marco definidor as autorizações constantes do orçamento. O comportamento financeiro da instituição pública é produto da execução de determinada programação, a qual se reveste da forma orçamentária.** (grifos nossos).

Consistindo, portanto, a execução orçamentária na previsão de receita e fixação da despesa, e a execução financeira na própria movimentação de entrada e saída (fluxo de caixa) de valores que as entidades acima mencionadas detêm para o exercício financeiro estabelecido nas leis que regem o orçamento público, as finanças estatais consubstanciam, em última análise, a conjunção do interesse coletivo na oferta de bens e serviços com vistas à consecução das necessidades públicas visando ao bem-estar social.



3. O FENÔMENO DAS SOBRAS ORÇAMENTÁRIAS E A PROBLEMÁTICA DE SUA (RE)ALOCAÇÃO NA DINÂMICA FINANCEIRA DOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO

Sabe-se que é apenas na execução do orçamento estatal que se observará a implementação dos atos propensos à operacionalização e à consumação dos programas previstos nas leis orçamentárias (DALLAVERDE, 2013, p. 114-115).

Em um contexto de contrariedade ao apregoado constitucionalmente, impende destacar que a execução parcial do orçamento público pelos Poderes e órgãos autônomos revela a ausência de emprego racional e eficiente dos recursos financeiros arrecadados pelo Estado e regularmente repassados por meio dos duodécimos. Partindo desse fato, a problemática da presente pesquisa recai no questionamento alusivo à (re)alocação desse importe que, por algum motivo, deixou de ser aplicado.

Nessa conjuntura, a disponibilidade de verbas em caixa que não foram executadas, não obstante a previsibilidade e autorização legal para a realização da despesa pública pelos órgãos legitimados no exercício de suas atividades financeiras, faz aflorar o fenômeno das sobras orçamentárias, também chamadas de superávit financeiro, legalmente previstas no artigo 43, § 2º, da Lei Federal nº 4.320/1964², abaixo transcrito:

Art. 43.

[...]

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

De acordo com o artigo 40 da mesma legislação tratada, “[s]ão créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.” (BRASIL, 2020). Eles se subdividem, conforme dicção do dispositivo legal subsequente, em suplementares, que são os destinados a reforço de dotação orçamentária; especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Reforçando o entendimento da disposição normativa, Reis e Machado Júnior (2010, p. 106, grifos no original) apregoam que “[o] § 2º trata do **superávit financeiro** (suficiência financeira, que é a mesma coisa), resultante da diferença positiva entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro, que são os elementos constitutivos do Patrimônio Financeiro [...]”. Aduzem, ainda, que:

2 Faz-se mister salientar que esse diploma normativo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Complementar, conforme estatuído pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1726-MC/DF.



O superávit financeiro é uma espécie de capital de trabalho próprio que as entidades governamentais utilizam nas suas atividades correntes. Significa que é formado por recursos financeiros líquidos oriundos das suas atividades ou fontes próprias e que estão sendo aplicados no desenvolvimento quer de atividades-meio quer de atividades-fim. (REIS e MACHADO JÚNIOR, 2010, p. 107). (grifos no original).

Importa registrar que a citada Lei Federal nº 4.320/1964 dispõe sobre as normas gerais de Direito Financeiro e que, junto com a Lei Complementar Federal nº 101/2000, compõe um subsistema normativo que rege a atividade fiscal do Estado, fornecendo o substrato jurídico necessário para instrumentalização fática da administração financeira e orçamentária.

Frisa-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) tonificou a dinâmica do orçamento público (arrecadação da receita estimada e processamento da despesa fixada) com a noção de *accountability* na gestão pública nacional, realçando o sentimento de equilíbrio das finanças governamentais e de contenção da despesa estatal, fortificando os traços da transparência e da responsabilização como elementos centrais da governança na seara pública.

Sobre o conceito de *accountability*, característico do sistema anglo-saxão, diz-se que muito se aproxima da ideia de responsabilidade fiscal, embora com ela não se confunda. “Responsabilidade pela prestação de contas” ou “responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos” são outras definições possíveis do referido termo. O certo é que, somente com “[...] o desenvolvimento de uma filosofia da responsabilidade fiscal, no Brasil, [é que surgirá] um conceito sólido de *accountability* [...]” em nosso país. (MARTINS e NASCIMENTO, 2012, p. 335-336).

Nessa perspectiva, é necessário apregoar que não é apenas em contexto de ausência de recursos para sanar as demandas de interesse coletivo que as disposições sobre Direito Financeiro e responsabilidade fiscal protagonizarão a incidência de seu arcabouço de regras para disciplinamento do sistema de finanças. Isso, porque elas também integrarão esse enredo, mesmo na conjuntura de superávit financeiro, uma vez que a existência de sobras orçamentárias pode ser um sintoma, em tese, da ausência de implantação eficiente da riqueza pública, que, acaso tivesse sido racionalmente alocada, poderia garantir o atendimento de necessidades minimamente exigíveis.

Nesse viés, havendo o fenômeno das sobras orçamentárias, conceituado como a diferença entre o financeiro disponibilizado pelos duodécimos e os compromissos assumidos pelos Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos (Ministério Público e Defensoria Pública) por meio de empenho, é nítida a existência do descompasso entre o planejamento e a concretização da gestão fiscal pelos órgãos legitimados, o que induz à necessidade de aplicação dos mecanismos de controle da atividade financeira do Estado.

Mendonça (2010, p. 85-86) observa que o problema aparece na hora da execução. As reservas podem ser aumentadas por decisão administrativa informal, não motivada, ao passo que as outras dotações estão sujeitas a limites e só podem ser aumentadas por meio de crédito adicional. Quando o dinheiro não é gasto, constitui-se em uma em reserva. Os recursos



que sobram continuam “[...] sendo dinheiro público e haveria uma infinidade de destinações possíveis. A inércia caracteriza a escolha por uma delas, justamente a constituição de reservas inominadas [...]” (MENDONÇA, 2010, p. 87).

Em regra, aqueles recursos arrecadados e que, por algum motivo, deixaram de ser utilizados na oferta de bens e/ou serviços públicos no curso de um exercício financeiro comporão sobras não comprometidas que podem ser empregadas, conforme estatui o artigo 43, § 1º, inciso I, da Lei Federal nº 4.320/1964, na abertura de créditos adicionais. Nesse caso, estando os recursos livres de qualquer vinculação legal, a aplicação dos valores é regulada pelo orçamento, existindo lastro normativo válido para o órgão público redirecionar o importe com a finalidade de suprir suas necessidades prementes.

Caso exista vinculação legal, o entendimento deve ser diverso, conforme julgado paradigma no âmbito do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), assim ementado:

PEDIDO DE PROVIDÊNCIAS. FUNDO ESPECIAL DE REAPARELHAMENTO E MODERNIZAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. REPASSES DE VALORES AO PODER EXECUTIVO LOCAL. IRREGULARIDADE. RECURSOS COM DESTINAÇÃO ESPECÍFICA. INOBSERVÂNCIA DA FINALIDADE INSTITUÍDA EM LEI. **1. Os recursos de fundos especiais, a exemplo do Fundo Especial de Reaparelhamento e Modernização do Poder Judiciário, possuem destinação específica ou estão vinculados à finalidade definida na lei que o institui. 2. Diante disso, dar outra destinação aos recursos desse fundo, ou usar tais recursos com objetivos outros,** como para pagamento de despesas públicas ordinárias do Poder Executivo Estadual, configura **desvio de finalidade** e viola a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Federal n. 4.320/1964 e a Lei Estadual n. 12.986/1996. 3. A atuação deste Conselho na espécie destina-se, precipuamente, a orientar, sob o prisma da legalidade, o comportamento futuro do tribunal à gestão dos recursos financeiros do Fundo Especial de Reaparelhamento e Modernização do Poder Judiciário, a fim de evitar que atos dessa natureza voltem a ocorrer. 4. Os recursos repassados foram devolvidos ao fundo, com exceção daquele objeto de remissão concretizada por Lei Estadual, razão pela qual a adoção de medidas para a recuperação desse valor está fora das atribuições do CNJ, porquanto importaria na necessidade de formalmente desconstituir ato emanado de outro Poder. 5. Pedido de Providências julgado parcialmente procedente. (CNJ. Processo nº 0004331-64.2014.2.00.0000. Pedido de Providência (1199). Rel. Min. Carlos Eduardo Oliveira Dias, Plenário, 6ª Sessão Virtual (16/02/2016 a 23/02/2016). (grifos nossos).

Ademais, considerando as competências da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e como órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal, mostra-se imprescindível salientar, noutro giro, que:



[...] a prática consolidada no âmbito do Poder Executivo Federal possibilita que, no caso de duodécimos destinados aos demais poderes, **os recursos não utilizados no exercício anterior continuem de posse do poder, mas na forma de antecipação. Estes recursos são então deduzidos do montante financeiro a ser repassado pelo Poder Executivo Federal ao outro poder no exercício seguinte.** Destaca-se que há suporte orçamentário apenas para o valor previsto na LOA, de modo que se o poder continuasse de posse da sobra do exercício anterior e recebesse a integralidade do financeiro para o exercício corrente, não haveria orçamento para a utilização do montante total de recursos (BRASIL, 2019a, p. 2). (grifos nossos).

Nesse momento, cabe ressaltar, por oportuno e necessário, que a Secretaria do Tesouro Nacional, de acordo com o artigo 17, inciso I, da Lei nº 10.180/2001, é o órgão central de contabilidade da União e tem, dentre outras atribuições, a de consolidar os balanços da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, conforme afiançado pelo artigo 18, inciso VII, do mesmo diploma normativo. Nessa condição, também possui competência descrita pela LRF, que apregoa o seguinte:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

§ 2o A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao **órgão central de contabilidade da União**, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67³. (grifos nossos).

Portanto, pode-se compreender que, consoante afirmação de Viccari Júnior *et al.* (2000, p. 192-193),:

Normas nesse tema, continuam a ser geridas pelo órgão central de contabilidade da União, que está encarregado da edição de normas gerais para consolidação das contas públicas. Porém, tão logo seja efetivamente criado ou implantado o conselho de que trata o art. 67 dessa Lei, caberá a este o disciplinamento.

3 O Conselho de Gestão Fiscal, previsto no artigo 67 da Lei Complementar Federal nº 101/2000, – até então não instituído – encontra-se regulamentado pelo Projeto de Lei nº 3744/2000, aprovado em caráter conclusivo pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) da Câmara dos Deputados em 27 de novembro de 2018, estando, até a data de 08 de agosto de 2020, aguardando apreciação pelo Senado Federal (vide: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20145>). O Conselho tem como função acompanhar, coordenar e avaliar a gestão fiscal do país, sendo integrado por representantes da União, dos estados, Distrito Federal e municípios, além do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Responsabiliza-se, também, pela padronização das normas gerais de consolidação das contas públicas.



À vista disso, muito embora a STN tenha atribuição legalmente apregoada para tratar de normas de consolidação das finanças públicas, deve-se esclarecer que a valência do Poder Legislativo local sobre a matéria não resta integralmente suplantada. Isso, porque a Constituição da República garantiu aos entes federados, no artigo 24, incisos I e II, do seu texto, competência para que os próprios, no exercício da sua autonomia, dispusessem, concorrentemente, sobre assuntos relacionados ao direito financeiro e orçamentário.

Com efeito, impõe elucidar que o legislador local preserva apta margem para dispor sobre a execução financeira no âmbito dos entes subnacionais. A propósito, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumento de planejamento da atividade financeira, editada anualmente para o exercício vindouro das entidades federativas, não necessariamente deve manter simetria, no tocante ao fenômeno ora estudado, em relação ao proceder da União, em que pese dever observância às diretrizes estabelecidas pelas normas gerais de Direito Financeiro.

Por ser assim, o detalhamento da regulamentação acerca do destino de eventual superávit financeiro – como, por exemplo, a previsão das sobras na qualidade de recursos diferidos – permanece albergado ao Poder Legislativo dos estados e municípios, conquanto circunstancialmente demande esforço político de frequência anual para inclusão desse objeto na LDO. Tal concepção é interpretada, sob a ótica em exame, como fato absolutamente desarrazoado, especialmente se considerada a regência normativa do tema em apreço no plano federal, conforme adiante se averiguará.

De fato, afere-se que a praxe no contorno da União indica que o saldo financeiro resultante da execução parcial do orçamento (diferença entre o total da despesa orçamentária autorizada para o exercício e o total da despesa efetivamente empenhada no mesmo período) compreende sobras orçamentárias a serem contabilizadas como recursos diferidos⁴. Esses valores são apurados somente no balanço patrimonial quando do encerramento do mencionado exercício financeiro, ficando o importe disponível como concessão de suporte ao orçamento do exercício subsequente, mediante descontos dos duodécimos. Esse entendimento encontra-se gravado no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), de observância obrigatória por todos os entes da federação, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

Vale salientar, nessa altura, que não é factível impor aos duodécimos a sistemática federal de cota, repasse e sub-repasse, sendo certa a sua existência nesse âmbito governativo apenas como ferramenta de descentralização financeira de natureza orçamentária. Nesse caso, a finalidade é o adimplemento das despesas orçamentárias regularmente empenhadas e liquidadas por meio da movimentação de recursos do órgão central de programação financeira para as unidades gestoras, sendo aplicáveis – tão somente – na esfera intrapoder. (FEIJÓ, 2006).

4 Em consonância com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), entende-se por recursos diferidos as sobras de recursos financeiros constatadas ao final do exercício, que a priori deveriam ser devolvidas à conta única, todavia, ao invés disso, essas sobras são liberadas para uso (apenas no exercício seguinte) por meio de descontos das transferências financeiras (cota, repasse e sub-repasse) do exercício vindouro, até por questões de racionalidade administrativa.



Posto isso, faz-se mister reconhecer que o mencionado PCASP confere sustentáculo técnico suficiente à prática do regime de sobras orçamentárias na esfera do Poder Executivo da União, sendo patente o lastro certificatório para eventual utilização dos recursos na forma de superávit financeiro.

Abalizado nessa inteligência, considerando que os estados também possuem dever de observância do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional, as sobras orçamentárias de cada exercício financeiro ensejam a devolução pelos Poderes e órgãos autônomos superavitários às contas únicas dos tesouros estaduais, gerenciadas pelo Poder Executivo do estado. De acordo com o Departamento de Acompanhamento Orçamentário do Conselho Nacional de Justiça (DAO/CNJ), é oportuno esclarecer que a devolução de recursos ao Tesouro é realizada com a entrega ao Poder Executivo, gestor da conta única, o que não implica a possibilidade de utilização direta dos aportes financeiros por ele. Cada Poder ou órgão necessita de dotação aprovada no orçamento ou em créditos adicionais para executar despesas pretendidas. (BRASIL, 2019b).

Buscando, todavia, racionalizar a execução da programação financeira, a sistemática em nível federal acima discorrida adota como regime a Conta Única do Tesouro Nacional, mantida no Banco Central do Brasil, para o fluxo financeiro entre os Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos.

Pensando simetricamente, tal dinâmica aplicada aos demais entes da federação, no caso do foco do presente trabalho, ao campo estadual, conduz ao entendimento de que o saldo positivo em caixa não constitui propriedade de nenhum Poder ou órgão superavitário, independentemente de haver conta bancária específica de uma ou outra entidade (o que, vale frisar, desobedece ao regime de unidade de caixa), mas recursos que fornecerão supedâneo financeiro ao orçamento do ano seguinte, mediante abatimento dos duodécimos.

Essa compreensão mostra-se válida apenas nos casos em que não se trate de eventuais recursos próprios dos Poderes constituídos, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ou seja, aqueles que decorrem do próprio esforço destes em arrecadá-los, mas de valores originados do Tesouro estadual e direcionados aos legitimados via sistemática duodecimal com o objetivo de honrar as previsões orçamentárias que acabaram não sendo efetivadas, fazendo com que constituam sobras.

4. A EDIFICAÇÃO DO PENSAMENTO ADMINISTRATIVO-JUDICIAL DA MATÉRIA *IN CASU*

Cabe ressaltar, nesse momento, casos práticos envolvendo os estados do Rio Grande do Norte e de Roraima que se assemelham à hipótese ora tratada e que fornecem à presente pesquisa substrato administrativo-judicial afeto à espécie. Os precedentes adiante traçados sinalizam, ainda que não dotados da definitividade do trânsito em julgado, patente cognição voltada aos atributos aqui esposados.



Nesse lume, torna-se importante acentuar que tramita no Conselho Nacional de Justiça (CNJ) o Procedimento de Controle Administrativo (PCA) nº 0006293-54.2016.2.00.0000 – estando, até o fechamento deste artigo, com julgamento em curso na instância recursal –, instaurado pela Associação dos Magistrados do Rio Grande do Norte (AMARN) em face do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN), no qual a Conselheira Relatora do feito, Daldice Maria Santana de Almeida, em decisão final de mérito, assim concluiu:

Diante do exposto, com fundamento no artigo 25, X e XII, do Regimento Interno, julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE os pedidos formulados para estabelecer que os recursos decorrentes de sobras orçamentárias do TJRN, livres de compromisso e não vinculados aos Fundos administrados pelo Tribunal, constituem-se recursos diferidos e pertencentes ao **Tesouro do Estado** e não ao Poder Executivo, **devendo ser devolvidos** ao Tesouro **ou deduzidos dos duodécimos** do exercício seguinte, desde que haja, nesse exercício, recursos a receber na mesma fonte. (CNJ. Processo nº 0006293-54.2016.2.00.0000. Procedimento de Controle Administrativo. Rel. Min. Daldice Maria Santana de Almeida). (grifos no original).

Em sentido convergente, o Supremo Tribunal Federal (STF), na Medida Cautelar em Mandado de Segurança nº 34.567/DF, impetrado pelo Estado do Rio Grande do Norte em face da Relatora do PCA, com decisão acima colacionada e do Presidente do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN), consignou, por meio do Ministro Relator Marco Aurélio Mello, o que segue:

O excedente orçamentário, livre e desvinculado de destinação legal específica, **uma vez não restituído aos cofres do Tesouro, deveria ter sido deduzido da importância a ser repassada, ao Poder Judiciário, na forma de duodécimos. Essa é a prática no Executivo federal**, consoante consignado pela Secretaria do Tesouro Nacional, em Nota Técnica juntada ao processo. **O saldo mantido com o Poder superavitário é tratado como antecipação de repasse.** (STF. Mandado de Segurança nº 34.567/DF. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF). (grifos nossos).

Também de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, a Corte de Vértice, em julgamento de mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6045, ajuizada pelo Governo do Estado de Roraima contra dispositivos da Lei Estadual nº 297/2001, que instituiu o Fundo Especial do Poder Judiciário do Estado de Roraima (FUNDEJURR), decidiu sobre a temática em voga – que, mesmo de forma reflexa, permeou a discussão – na mesma vertente da ação mandamental acima referida.

Nessa ação, o Poder Executivo sustentou que a legislação que implementou o referido fundo vincularia verbas orçamentárias destinadas ao Judiciário estadual pela LDO e que os mencionados recursos foram lançados para o exercício financeiro seguinte independentemente de previsão orçamentária. A ação concentrada proposta defendeu que o dispositivo impugnado trata, em verdade, de efetivos remanejamento, transposição e transferência de recursos públicos de uma dotação orçamentária para outra, demandando, pela própria natureza, lei



específica para modificação do diploma normativo orçamentário. Argumentou que cabe ao Executivo, na qualidade de gestor do orçamento, conferir tratamento legal às sobras orçamentárias, devendo recair ao Tribunal de Justiça o dever de devolução do superávit ao Tesouro estadual.

Após converter a apreciação da medida cautelar pleiteada em exame de mérito, o STF, por maioria – vencido apenas o Ministro Ricardo Lewandowski –, assentou a inconstitucionalidade de um dos dispositivos impugnados. No voto do Relator da matéria, restou consignado o seguinte:

Considerada a questão atinente aos denominados “superávits financeiros”, **a legislação federal de regência não abre margem a dúvidas quanto à necessidade de o Judiciário restituir à conta única do Tesouro os saldos positivos – livres e desvinculados de obrigações legais – apurados ao final do exercício financeiro**, viabilizando aos Poderes Executivo, responsável pela contabilidade das receitas, e Legislativo o gerenciamento do orçamento estadual, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes – artigo 2º da Constituição Federal.

[...].

À luz das normas veiculadas na legislação de regência e da diretriz consagrada constitucionalmente, surge com extravagância ímpar a destinação, ao Fundo Especial do Poder Judiciário do Estado de Roraima, em caráter automático, direto e compulsório, dos “saldos financeiros resultantes da execução orçamentária do Poder Judiciário, disponíveis ao final de cada exercício”, ausente prévia indicação na peça orçamentária anual mediante a abertura de créditos suplementares e especiais.

Ao fazê-lo, o ato questionado promove verdadeiro drible às regras orçamentárias, cujo conteúdo deve ser submetido ao escrutínio do Legislativo, ante o papel central desempenhado, no regime democrático, pela atividade de alocação de recursos escassos. **Pior: autoriza, por via transversa, vinculação, sem autorização legislativa, de receitas anteriormente direcionadas ao Judiciário em benefício do mencionado Fundo, à margem do previsto na Lei Maior.**

[...].

A conclusão é única: eventual superávit financeiro alcançado ao fim de determinado exercício, no âmbito do Judiciário local, há de ser incorporado à previsão orçamentária corrente mediante a abertura de créditos adicionais, cuja formalização repousa na esfera de atribuições dos demais Poderes – enfoque a autorizar a glosa pelo Supremo, guarda maior da Constituição Federal, do inciso V do artigo 3º da Lei nº 297/2001. (STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6045/RR. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF). (grifos nossos).



Extrai-se dos pronunciamentos administrativos e jurisdicionais acima, portanto, que o saldo financeiro em relação à execução orçamentária não integralizada de qualquer Poder ou órgão constitucionalmente autônomo, por se constituir em recursos pertencentes ao erário estadual, não se perfectibiliza em propriedade de quaisquer dos Poderes acima referidos. Deve, por conseguinte, ser restituído à conta única do Tesouro do estado ou, acaso mantido na posse do recebedor, que seja na forma de antecipação de receita do exercício financeiro corrente.

Acompanhar os desdobramentos do feito em grau recursal no Conselho Nacional de Justiça e colocar no radar a análise de demandas que tragam à baila essa pauta, ou mesmo que tenham a problematização desse objeto como pano de fundo, é essencial para se obter uma ótica administrativo-judicial mais consolidada da temática, ainda em incipiente construtivismo. A difusão de casos concretos, advindos de controvérsias jurídico-normativas nos entes subnacionais, em decorrência de sua enraizada prática cultural, aliada ao que se observa na praxe federal, poderá conduzir ao desfecho definitivo sobre o assunto.

5. CONCLUSÃO

Abalizado na correlação dos domínios normativos, doutrinários e jurisprudenciais alusivos à matéria, o deslinde do enredo esgrimido nesta pesquisa foi dotado de expressivas lições na interface do orçamento público e do Direito Financeiro, que, sob a égide do organograma bilateral que caracteriza a temática versada, reforça a relevância de se conglobar os mais diversos campos do saber, sempre possuindo como aparato orientador as diretrizes constitucionais que incidem como força motora do sistema de finanças públicas.

Nessa contextura, examinou-se a importância medular no disciplinamento do regime duodecimal pela Constituição Federal de 1988, discutindo a sistemática de transferências que concretiza o equilíbrio entre os Poderes e os órgãos autônomos e que se encontra alicerçada no bojo das leis orçamentárias responsáveis pela regência da atividade fiscal do Estado. Evidenciou-se, igualmente, a tangibilidade social que caracteriza a execução do orçamento público e os efeitos colaterais que atingem a coletividade quando não consumada de forma integral, racional e eficiente pelos destinatários da receita.

Discutiu-se, como pedra angular da controvérsia aqui arguida, o fenômeno das sobras orçamentárias, problema estrutural verificado em alguns estados da federação, e o debate que o cerca, aquilatando com elementos legais, teóricos e práticos a possibilidade de incorporação dos recursos pelos órgãos receptores ou a sua recondução ao estágio originário por meio de duas modalidades congêneres.

Calcada nisso, a pesquisa conduziu à compreensão de que as sobras orçamentárias de quaisquer dos Poderes que compõem a unidade federativa, do Ministério Público e da Defensoria Pública, na qualidade de recursos diferidos que não constituem propriedade dos Poderes superavitários, enseja a devolução à conta única do Tesouro estadual, gerida pelo Poder Executivo. Esses valores podem, com esteio no artigo 43, § 1º, inciso I, da Lei Federal nº 4.320/1964, ser utilizados para abertura de novos créditos orçamentários à conta de superávit financeiro, conforme acima evidenciado. Tais recursos devem ficar disponíveis para aplicação



em qualquer esfera da atividade estatal, suprindo, dessa maneira, as suas necessidades mais prementes.

Outra alternativa examinada para o cumprimento dos mandamentos normativos que subsidiam a tônica do assunto é fazer com que os saldos financeiros em disponibilidade permaneçam sob a posse dos Poderes e órgãos autônomos superavitários, desde que não circunscritos por destinação legal específica e que forem resultantes da ausência de execução integral do orçamento, devendo considerá-los como antecipação de cota do duodécimo orçamentário autorizado para o exercício imediatamente subsequente. Isso com fulcro nos regramentos dispostos nas normas gerais de consolidação das contas públicas editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, órgão central de contabilidade da União, conforme disposto no artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal e artigos 17, inciso I, e 18, inciso VII, da Lei nº 10.180/2001. Essa afirmação é válida com ainda mais ênfase nas situações dos estados em que inexistente qualquer disciplina legal a respeito do tema. Tudo isso sem olvidar, realce-se, a competência concorrente do legislador local para dispor sobre o detalhamento de regras alusivas à destinação do superávit nas respectivas entidades federativas.

Isso posto, cumpre registrar, por conseguinte, que, em razão do vultoso volume de recursos que tal disciplinamento potencialmente é capaz de envolver na conjuntura dos mais variados entes da federação, com influência direta no funcionamento dos serviços prestados pelos órgãos superavitários, é recomendável o estabelecimento conjunto, pelo Poder Executivo estadual e pelos demais Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos, do modo pelo qual se dará a concretização do comando devolutivo ou da antecipação de repasse no curso da dinâmica duodecimal, sem que isso represente, contudo, condicionante para adoção das providências atinentes às sobras orçamentárias explanadas no presente artigo.

Necessário preconizar, ainda, que, em qualquer que seja a categoria eleita para conformação no tratamento dado às sobras orçamentárias, com alicerce no princípio da segurança jurídica e em decorrência da complexidade operacional intrínseca ao conteúdo debatido, é razoável que ela passe a surtir efeitos tão somente sobre o importe apurado no encerramento do balanço patrimonial instrumentalizado ao fim do exercício financeiro marcado pelo ajustamento, ainda que eventuais sobras remontem a valores acumulados em exercícios financeiros pretéritos, enquanto performance prudente de conciliação temporal dos efeitos atinentes à matéria.

Faz-se necessário esclarecer, por fim, que o trabalho ora descrito não se pautou na pretensão de esgotar as discussões que envolvem a matéria, de complexo teor material e qualitativo e reconhecidos obstáculos operacionais e burocráticos, mas, pelo contrário, de oferecer ao debate contribuição válida ao aperfeiçoamento da questão, parametrizando modelos de controle do movimento das finanças públicas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 3744/2000**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20145>>. Acesso em: 21 jul. 2020.



_____. Conselho Nacional de Justiça. **Processo nº 0004331-64.2014.2.00.0000.** Pedido de Providência (1199). Rel. Min. Carlos Eduardo Oliveira Dias, Plenário, 6ª Sessão Virtual (16/02/2016 a 23/02/2016).

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Processo nº 0006293-54.2016.2.00.0000.** Procedimento de Controle Administrativo. Rel. Min. Daldice Maria Santana de Almeida. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pjecnj/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?nd=17052920260357100000002111758>>. Acesso em: 13 fev. 2019b.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Processo nº 0006293-54.2016.2.00.0000.** Procedimento de Controle Administrativo. Rel. Min. Daldice Maria Santana de Almeida. Nota Técnica Conjunta nº 2/2017/SUCON/SURIN/SUPOF/STN/MF-DF. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pjecnj/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?nd=17020617501921200000002036649>>. Acesso em: 13 fev. 2019a.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2015.

_____. Congresso Nacional. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 jul. 2020.

_____. Congresso Nacional. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 jul. 2020.

_____. Congresso Nacional. **Lei Federal nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 23 jul. 2020.

_____. Presidência da República. **Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal.** Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/glossario/1/glossario_view?letra=D>. Acesso em: 15 ago. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucional (ADI) nº 6045.** Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5600150>>. Acesso em: 23 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 34.567/DF.** Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/portal/autenticacao>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CONTI, José Mauricio. A Lei de Diretrizes Orçamentárias e a autonomia financeira do Poder Judiciário. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 27-37, mar./ago. 2012.

DALLAVERDE, Alexandra Katia. **As relações entre os Poderes na Gestão das Finanças Públicas.** Nuria Fabris: Porto Alegre, 2013.



FEIJÓ, Paulo Henrique. (Org.). **Descentralização de Recursos Financeiros no SIAFI. III Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas do Governo Federal.** 2006. Disponível em: <http://www.gestaopublica2000.xpg.com.br/material_paulo/Apostila-Descentralizacao-de-recursos-eProgramacao.pdf>. Acesso em: 24 out. 2018.

FURTADO JÚNIOR, Caldas. **Elementos de Direito Financeiro.** Sistema Orçamentário (PPA, LDO e LOA), Despesa e Receita Pública, Crédito Público, Responsabilidade Fiscal e Controle da Execução Orçamentária. 2. ed. Fórum: Belo Horizonte, 2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 15. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, Eduardo Furtado de. **A Constitucionalização das Finanças Públicas no Brasil.** Devido Processo Orçamentário e Democracia. Renovar: Rio de Janeiro, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública.** Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 11. ed. rev. amp. atual. Atlas: São Paulo, 2010.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. **A Lei 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2010.

TORRES, Ricardo Lobos. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.** Volume V. O Orçamento na Constituição. 3. ed. Renovar: Rio de Janeiro, 2008.

VICCARI JÚNIOR, Aduino; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélcio; TREMEL, Rosângela. In: CRUZ, Flávio da. (Coord.) **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada.** Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

