



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA

Valdeme Daniel Rosa Almeida

**AUTONOMIA FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS:
UM COMPARATIVO ENTRE RECEITAS E DESPESAS**

Brasília, dezembro de 2014.



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA

Valdeme Daniel Rosa Almeida

**AUTONOMIA FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS:
UM COMPARATIVO ENTRE RECEITAS E DESPESAS**

Trata-se de Trabalho de Conclusão de Curso de graduação, apresentando ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Universidade de Brasília, como pré-requisito para obtenção de título de Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais, sob orientação do Professor Mestre Juliano Sávio Barbosa Eirado.

Brasília, dezembro de 2014.

Para Livia,
minha amada esposa.

AGRADECIMENTO

A realização do Trabalho de Conclusão de Curso foi um desafio enorme em razão das fases de mudança que a vida nos sujeita, mas com persistência e confiança, este trabalho pode ser concluído, por isso gostaria de agradecer primeiramente a compreensão e cuidado do Professor Juliano, meu orientador, que apesar de todas as dificuldades foi um grande incentivador e até fim acreditou na realização deste trabalho.

Minha esposa Livia, que durante todo esse projeto de realizar o Curso de Ciências Contábeis foi um alicerce para que não houvesse hesitação no começo, meio e fim e também na elaboração e construção de planos futuros.

Agradeço aos meus familiares que tiveram paciência e compreensão durante toda essa jornada de estudos e dedicação. Aos meus colegas de curso que sempre me estenderam o braço em ajuda e eu com prazer pude colaborar quando solicitado.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
2.	A ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E AS AGÊNCIAS REGULADORAS	8
2.1.	Administração Pública	8
2.2.	Agências Reguladoras.....	9
3.	FINANÇAS PÚBLICAS E AUTONOMIA FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS	13
3.1.	Orçamento Público.....	14
3.2.	Receitas Orçamentárias.....	15
3.3.	Orçamento das Agências Reguladoras.....	18
4.	PROCEDER METODOLÓGICO	20
5.	RESULTADOS E ANÁLISE	21
6.	CONCLUSÕES	32
	REFERÊNCIA	33

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1. TIPOS DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS.....	8
QUADRO 2. CATEGORIAS ECONÔMICAS E GRUPOS DE DESPESAS	15
QUADRO 3. CATEGORIA ECONÔMICA E ORIGEM DAS RECEITAS..	16

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1. RECEITAS LÍQUIDAS TOTAIS	21
GRÁFICO 2. ARRECADAÇÃO POR ORIGEM DAS RECEITAS	22
GRÁFICO 3. RECEITAS TRIBUTÁRIA POR AGÊNCIA	22
GRÁFICO 4. RECEITAS PATRIMONIAIS POR AGÊNCIA.....	23
GRÁFICO 5. RECEITAS DE SERVIÇOS POR AGÊNCIA.....	23
GRÁFICO 6. OUTRAS RECEITAS CORRENTES POR AGÊNCIA	24
GRÁFICO 7. DEMAIS RECEITAS ARRECADADAS POR AGÊNCIA.....	24
GRÁFICO 8. ARRECADAÇÃO POR FONTE DE RECURSO	25
GRÁFICO 9. ARRECADAÇÃO POR AGÊNCIA REGULADORA	26
GRÁFICO 10. ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	27
GRÁFICO 11. COMPOSIÇÃO DO PROJETO DE LEI ORÇAMENTÁRIO	27
GRÁFICO 12. EMPENHOS POR FONTES DE RECURSOS.....	28
GRÁFICO 13. COMPARATIVO DE RECEITAS E EMPENHOS POR FONTES DE RECURSOS	29
GRÁFICO 14. COMPARATIVO DE RECEITAS E EMPENHOS TOTAIS	30
GRÁFICO 15. COMPARATIVO DE RECEITAS E EMPENHOS TOTAIS	30

RESUMO

As Agências Reguladoras que tiveram origem a partir do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado são chamadas de Autarquias Especiais em razão de suas características que as diferenciam das demais autarquias. No Brasil existem dez Agências Reguladoras criadas com autonomia administrativa e financeira, atuam em diversos setores e com atribuições de fiscalização, regulação. O objetivo desse trabalho foi analisar por meio de pesquisa bibliográfica e de informações orçamentárias de receitas e despesas como ocorre à efetivação da autonomia administrativa e financeira, além disso, como se dá a fixação das dotações de gasto no Sistema Orçamentário. Verificou-se por meio da comparação entre as receitas e as despesas totais, que existe uma relação superavitária na arrecadação e empenhos, mas não foi observada autonomia para utilizar os valores arrecadados.

Palavras-chave: Autonomia Financeira. Agência Reguladora. Orçamento Público.

1. INTRODUÇÃO

A reforma do Estado deu origem às estruturas administrativas denominadas Agências Reguladoras, que em seus instrumentos de constituição são chamadas também de Autarquias Especiais em razão de suas características que as diferenciam das demais autarquias. São instituídas pelo Poder Executivo como parte da Administração Pública Indireta, tendo sido criadas a partir do processo de privatizações ocorridas no Brasil e da Reforma do Aparato Estatal que se deu na década de 90. Atualmente, existem dez Agências reguladoras que atuam em diversos setores e com atribuições de fiscalização, regulação e dotadas de autonomia administrativas e financeiras, conforme previsto na legislação de criação.

O objetivo desse trabalho é verificar a existência da autonomia administrativa e financeira sob uma perspectiva orçamentária, buscando comparar as receitas arrecadadas e realização das despesas, como se dá a fixação das dotações de gasto no Sistema Orçamentário, para responder: se a arrecadação das Agências Reguladoras está sendo destinada para manutenção de suas atividades e funcionamento, ou seja, se as despesas estão equilibradas com as receitas.

A Metodologia utilizada neste trabalho foi a de pesquisa exploratória, pois se buscou realizar uma breve revisão da literatura a respeito das Agências Reguladoras e da arrecadação das receitas e fixação das despesas, ou seja, situar essas estruturas administrativas com o Orçamento Público. A partir dessa caracterização, analisar por meio de dados orçamentários e responder se as Agências Reguladoras possuem liberdade administrativo-financeira, em relação ao uso da arrecadação das receitas e realização das despesas.

2. A ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E AS AGÊNCIAS REGULADORAS

2.1. Administração Pública

A Administração Pública em sua esfera Federal, Estadual e Municipal persegue o objetivo de prover ao cidadão de serviços essenciais, zelar pelo cumprimento das leis, realizar as políticas públicas e sociais para a melhoria de vida da população, a construção da justiça social, a diminuição da desigualdade, como também, a tarefa de atuar como agente normativo e regulador da atividade econômica (Castro, 2013, p 19 – 23).

Segundo Moraes (2008, p. 795-798), a Constituição de 1988 consagrou a atuação do Estado no âmbito normativo e regulador, com a finalidade de exercer a fiscalização, o incentivo e o planejamento de forma indicativa para a ação do setor privado.

A Administração Pública, para Kohama (2012, p. 9-10), representa o aparelhamento do Estado, visando à realização das necessidades coletivas a partir da realização dos serviços públicos, representando o meio para propiciar aos homens, a satisfação de bem estar, garantir a liberdade, prosperidade e justiça.

Para Bacellar Filho (2007), as organizações públicas encontram-se subordinadas ao Estado e têm sua missão e seus objetivos determinados legalmente, não autonomamente, como nas organizações privadas. Existem dois tipos de instituições públicas, conforme a Quadro 1:

QUADRO 1. TIPOS DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS.

DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
Administração direta	Serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios (no caso da administração federal) e dos governos e secretarias (nos casos das administrações estaduais, municipais e do Distrito Federal).
Administração indireta	Organizações dotadas de personalidade jurídica e patrimônio próprio, que gozam de autonomia administrativa e financeira e se encontram vinculadas aos ministérios ou secretarias.

Fonte: COELHO, 2009, p. 19.

A Administração Indireta apresenta como estrutura organizacional Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações, elencadas como entidades com personalidade jurídica própria pelo artigo 4º do Decreto-Lei nº 200/1967, dentre as quais as Agências Reguladoras estão inseridas.

Kohama (2012, p. 16), afirma que as Autarquias executam atividades estatais específicas outorgadas pela Lei de suas criações, podendo ser entendidas como um prolongamento do Estado e indicadas quando para serviços públicos que requeiram especialização, organização adequada, autonomia de gestão e pessoal técnico especializado. Não se deve instituir essa estrutura da Administração Pública, mesmo identificado interesse coletivo, para exercer atividades industriais ou econômicas.

As Agências Reguladoras foram criadas dentre as autarquias, razão pela qual são chamadas de Autarquias Especiais, segundo Castro (2013, p.19) a lei confere maior autonomia e privilégios específicos para a sua atuação, mas sem exorbitar os limites constitucionais.

2.2. Agências Reguladoras

As Agências Reguladoras são estruturas administrativas recentes no Ordenamento Jurídico Brasileiro e na Administração Pública, o processo de privatizações no Brasil ocorridos na década de 90 resultou em mudanças nas Organizações Públicas e juntamente com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, contextualizaram o surgimento dessas Agências.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, o qual Luis Carlos Bresser Pereira esteve à frente, apresentou dentre seus projetos, o Projeto de Agências Autônomas, assim definido:

A responsabilização por resultados e a conseqüente autonomia de gestão inspiraram a formulação deste projeto, que tem como objetivo a transformação de autarquias e de fundações que exerçam atividades exclusivas do Estado, em agências autônomas, com foco na modernização da gestão.

O Projeto das Agências Autônomas desenvolver-se-á em duas dimensões. Em primeiro lugar, serão elaborados os instrumentos legais necessários à viabilização das transformações pretendidas, e um levantamento visando superar os obstáculos na legislação, normas e regulações existentes. Em paralelo, serão aplicadas as novas abordagens em algumas autarquias

selecionadas, que se transformarão em laboratórios de experimentação.(BRASIL, 1995, p. 59).

Para Bresser-Pereira (2000, p. 21), as Agências Reguladoras foram criadas para operar com autonomia, para regulamentar setores empresariais que atuam muitas vezes, em mercados com insuficiente competitividade. Para o seu âmbito de atuação deveriam ser dotadas por meio de Lei de um espaço para tomar decisões discricionárias e regulatórias, para que nem tudo seja regulamentado por meio de Leis ou Decretos e consequentemente cria-se um ambiente de atuação regulatória.

As Agências Reguladoras são autarquias especiais, criadas por Lei, com a incumbência de regular – normatiza disciplinar e fiscalizar - a prestação de serviços privados de acentuado interesse público, inseridos no campo da atividade econômica. Surgiram durante o processo de privatização das empresas estatais, com a incumbência de assegurar a qualidade, segurança e continuidade dos serviços privatizados. (CASTRO, 2013, p. 24).

A criação das Agências Reguladoras representou uma transformação significativa na relação desenvolvida entre o aparelho estatal e a sociedade, em especial na promoção da regulação. O Estado deixa o papel de produtor de bens e serviços, dando início na separação entre o operador estatal e o ente encarregado da regulação do respectivo setor, dando a aprovação de atores privados competindo com o operador público no setor regulado. (Matias-Pereira, 2010, p 229).

A regulação busca o equilíbrio entre interesses privados e os interesses públicos, como a universalização dos serviços prestados, investimentos, modicidade de preços e tarifas, não está dentre as suas atribuições à realização de investimentos ou obras públicas, nem a prestação de serviços, fato que fica aparente na análise de suas despesas, que são voltadas para o funcionamento e atividades de regulação.

Atualmente existem dez agências reguladoras, a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), Agência Nacional de Transporte Aquaviários (ANTAQ), Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), a Agência Nacional do Petróleo, Gás e Biocombustíveis (ANP), a Agência Nacional de Águas (ANA), a Agência Nacional do Cinema (ANCINE) e a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL). Encontrase em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei 5807/2013, de autoria do

Poder Executivo, o qual cria a décima primeira Agência Reguladora, a Agência Nacional de Mineração (ANM).

A escolha do corpo diretivo das Agências Reguladoras passa por aprovação prévia do Senado Federal e prevê que os dirigentes assumam um mandato para desempenhar as atribuições pertinentes ao cargo. A Lei nº 9.427/1996, que cria a ANEEL, estabelece que o período seja de quatro anos, mas em razão de cada uma das agências serem criadas individualmente, pode-se identificar mandatos diferentes para os seus dirigentes.

O mandato do dirigente permite que as decisões e o trabalho desenvolvido não esteja sujeito às instabilidades políticas, possibilitando a concretização da autonomia administrativa, haja vista que, diferentemente de outros cargos, não basta uma decisão para a substituição dos dirigentes, além da exigência de aprovação prévia por parte do Senado Federal. Assim, busca ratificar a especialização e a capacidade técnica do indicado para exercer a função, no intuito de mitigar a influência e uso político e também circunstancial do cargo.

As leis de criação das Agências Reguladoras garantem a essas instituições autonomia financeira e administrativa. De acordo com o Acórdão nº 2261/2011 do Tribunal de Contas da União (TCU) há autonomia financeira referente à obtenção e gestão de recursos, mas que não possuem mecanismos especiais que as diferenciem quanto à execução orçamentária das demais estruturas da Administração Pública.

As agências reguladoras devem atuar objetivamente, ou seja, como agentes responsáveis pela implementação de políticas públicas definidas pelo Executivo e pelo Legislativo. Para tanto, é preciso que sejam autônomos. A autonomia é importante para que seu processo decisório seja técnico e imparcial, livre de ações externas indevidas. Caso contrário, poderão ocorrer consequências danosas para a atividade regulatória, já que o regulador, se capturado, perderá a necessária posição de equidistância em relação às partes envolvidas. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011, p. 8)

Chiavenato (2012), diz que as Agências Reguladoras possuem um arcabouço jurídico que deveria proporcionar um amplo funcionamento principalmente, uma liberdade maior, para a elaboração e execução de suas despesas na proposta Orçamentária, tendo em vista a suas fontes de financiamento e que suas atividades são as de regular os serviços prestados ao contribuinte, decorrente da concessão realizada. Isso se dá por meio de patrimônio próprio e receitas próprias a previsão legal de

autonomia administrativa e financeira, dotada de discricionariedade sob os limites constitucionais e também respaldada pelo princípio da descentralização.

O processo de escolha do corpo diretivo e os elementos legais de autonomia tanto administrativa quanto financeira, cria um ambiente propício para que as Agências Reguladoras possam planejar e desenvolver as atividades de regulação buscando defender o interesse da coletividade e construir o equilíbrio dentro do ambiente regulado.

Uma das funções da atividade econômica das Agências Reguladoras é a de estabelecer o equilíbrio econômico na atividade regulada, desse modo as Agências são responsáveis em gerenciar a política de aplicação dos recursos como os do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações FUST, que será abordado como exemplo para uma das atuações das Agências Reguladoras dentre outros fundos que possuem atribuições assemelhadas.

O FUST foi criado por meio da Lei nº 9.998, de agosto de 2000, que estabelece que a ANATEL seja responsável pela gestão do Fundo e pela implementação, acompanhamento e fiscalização dos programas e projetos de universalização, a utilização desses recursos ocorre nos locais em que a demanda pelo serviço de telecomunicação não se mostra suficiente para justificar os investimento na exploração, por isso, os projetos utilizarão os recursos do fundo para compensar os investimentos que não são eivado de retorno financeiro, ou seja, a exploração comercial dos serviços não é viável.

Os recursos que compõe o FUST são 50% das receitas de outorga de concessões, permissões e autorizações de uso de radiofrequências e as decorrentes de multas previstas na Lei Geral de Telecomunicações, até o limite máximo anual de R\$ 700 milhões. As receitas de transferência de concessões, permissões e autorizações de uso de radiofrequências e 1% da receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações.

O exemplo acima e também as demais características apresentadas anteriormente mostram a importância da autonomia administrativa das Agências Reguladoras no desempenho das atividades e políticas regulatória, tanto para a utilização dos Fundos aos quais elas são as gestoras, bem como o processo de escolha de seus dirigentes, que possuem mandato fixo, pois protege das influências externas e permite manter os programas e políticas desenvolvidas sem qualquer instabilidade no corpo dirigente.

3. FINANÇAS PÚBLICAS E AUTONOMIA FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS

Conforme anteriormente abordado, a Administração Pública, incluindo as Agências Reguladoras, representa de forma objetiva a atividade visível e contígua do Estado, podendo também ser visto, como o conjunto dos órgãos e de pessoas jurídicas que exercem a função administrativa. A atuação da estrutura administrativa na oferta de serviços para a coletividade, ou seja, para o bem comum, carece de financiamento, para a manutenção e continuidade das atividades estatais. A obtenção, distribuição, utilização e o controle dos recursos por parte do Estado, são objeto das Finanças Públicas.

A arrecadação de recursos representa uma imposição por parte do Estado, exercida a partir do poder de coerção aos cidadãos, para Moraes (2008, p.841-843) se apresenta de certo modo, com uma apropriação de bens do cidadão. Matias-Pereira (2010, p.113) afirma que, o Estado retira parte da riqueza produzida por meio da determinação de obrigação pecuniária à sociedade para desempenhar a atividade financeira estatal.

O Código Tributário Nacional, criado pela Lei 5.172/1966, disciplina as normas de Direito Tributário que são válidas para a União, para os Estados e para os Municípios e define os instrumentos normativos para a relação jurídica de cobrança de tributária com os contribuintes.

Os diplomas legais que regulamentam as finanças públicas são a Lei nº 4320 de 1964 e a Lei Complementar nº 101 de 2000, alterada pela Lei Complementar nº 131/2009. Aquela cria as normas gerais de Direito Financeiro visando a elaboração e o controle voltadas para o orçamento público e balanços das esferas de governo. Esta, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece a responsabilidade na gestão fiscal das finanças públicas.

A Lei Complementar nº 101, de 2000, em seu artigo 11º apresenta a previsão e efetiva arrecadação de tributos da competência do ente como requisito essencial da responsabilidade fiscal. Corroborando com Machado (2012), que caracteriza a arrecadação e a fiscalização de tributos como uma atividade administrativa vinculada, inexistente a faculdade de escolha de contribuinte.

3.1.Orçamento Público

A função básica do orçamento público é organizar as ações e definir os recursos para materializar o planejamento. Todo governante se apresenta ao povo em busca de voto com discurso propondo resolver ou evitar problemas que afetam ou possam afetar a sociedade. Uma vez eleito, este discurso deve se transformar em programa de governo a que se denomina Plano Plurianual, com início no segundo ano de um governo e término no final do primeiro ano do próximo, e assim sucessivamente.(CASTRO, 2013, p. 35)

Assevera Giacomoni (2010), que Orçamento Público apresenta aspectos políticos, jurídicos, contábil, econômico, financeiro, administrativo, inicialmente desempenha um papel de instrumento de controle do Governo sobre as suas unidades integrantes, como também, por parte do Poder Legislativo sobre o Governo.

Desta forma, o orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e pelo dispêndio a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.(LIMA e CASTRO, 2011, p. 9)

Para Almeida (2000), utilizando a Teoria de Sistema consegue concluir que o Orçamento Público se configura como um Sistema, composto pelo subsistema de elaboração, pelo subsistema de aprovação, subsistema de execução e o subsistema de controle e avaliação das Lei Orçamentárias.

O Sistema Orçamentário da União tem como finalidade precípua não somente preocupar-se com a previsão da receita e fixação das despesas, mas interagir e informar a sociedade sobre o desempenho governamental, dos agentes políticos e administrativos, na execução de programas, políticas diretrizes, metas e objetivos estabelecidos nas Lei Orçamentárias. (ALMEIDA, 2000, p.124)

A Despesa Orçamentária está estruturada em programas de trabalho que reúnem informações qualitativas e quantitativas, esta apresenta informações físicas e financeiras. As informações qualitativas são conforme elencados no Manual Técnico de Orçamento (BRASIL, 2014).

A Classificação Econômica da Despesa, para Lima e Castro (2011), serve para analisar o impacto das ações do governo na economia, as despesas nesse critério são classificadas em: Despesas Correntes e Despesas de Capital. O Quadro 2 apresenta também os grupos de despesas, dada as características das atividades reguladoras, que são mais frequentes as Despesas Correntes nos grupos de Pessoal e outras Despesas Correntes.

QUADRO 2. CATEGORIAS ECONÔMICAS E GRUPOS DE DESPESAS

Categorias Econômicas	Grupos
Despesas Correntes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pessoal e Encargos Sociais 2. Juros e Encargos da Dívida 3. Outras Despesas Correntes
Despesas de Capital	<ol style="list-style-type: none"> 4. Investimentos 5. Inversões Financeiras 6. Amortização da Dívida

Fonte: Giacomoni (2010, p. 109).

A Fonte de Recursos para Castro (2013, p.55) representam a vinculação da despesa com a Receita. Giacomoni (2010, p.150-152) descreve a fonte recurso com uma informação decorrente da necessidade de melhorar o acompanhamento e controle do grande número de vinculações existente entre receitas e despesas.

3.2.Receitas Orçamentárias

Para Giacomoni (2011, p. 141) “a receita apresenta número bem menor de questões de interesse do que a despesa”. Essa posição, decorre da arrecadação se configurar como uma atividade vinculada, na qual o ente governamental responsável por auferir a receita, deve realizar os estágio da receita pública, conforme apresentado por Lima e Castro (2011, p. 57): Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento.

A Receita sob uma ótica contábil, de acordo com Niyama e Silva (2011, p. 207), configura os aumentos nos benefícios econômicos, sob a forma de entrada de recursos por meio de aumento de ativos ou redução de passivos, tendo como resultado o aumento do Patrimônio Líquido, sem ter origem na contribuição dos sócios.

Afirmam Lima e Castro (2011, p. 53), que a doutrina jurídica classifica as Receitas em Originárias e Derivadas. As Receitas Originárias são aquelas que se

originam do próprio patrimônio do Estado ou de sua atuação como empresário, ou seja, sua atividade como se privado fosse, essas receitas se assemelham as receitas no Setor Privado. As Receitas Derivadas são as obtidas por meio da vontade unilateral do Estado sobre os particulares, no exercício de sua supremacia, pode-se citar a cobrança de impostos, multas e outras penalidades pecuniárias.

As Receitas Correntes são recursos provenientes do rendimento do Patrimônio Público ou ingressos financeiros decorrentes das atividades operacionais do Estado, são arrecadadas dentro do exercício e aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido, constituindo instrumento para financiar os gastos da Administração Pública.

QUADRO 3. CATEGORIA ECONÔMICA E ORIGEM DAS RECEITAS

Categoria Econômica	Origem
1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1. Receita Tributária 2. Receita de Contribuições 3. Receita Patrimonial 4. Receita Agropecuária 5. Receita Industrial 6. Receita de Serviços 7. Transferências Correntes 9. Outras Receitas Correntes
2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias	1. Operações de Crédito 2. Alienação de Bens 3. Amortização de Empréstimos 4. Transferências de Capital 5. Outras Receitas de Capital

Fonte: Manual Técnico do Orçamento 2014.

As Taxas são classificadas na origem como Receita Tributária e apresenta como fato gerador serviços públicos prestados, ou mesmo disponibilizados aos contribuintes com utilização, efetiva ou potencial, também decorre do exercício de poder de polícia. Machado (2012, p.436 – 439), afirma que, ela se configura como um tributo vinculado atividade da Administração Pública e deve ser proveniente de serviço específico e divisível, onerando os contribuintes que utilizam o serviço e não a coletividade.

As Agências Reguladoras, conforme as características apresentadas anteriormente, a respeito da Administração Pública e sua estrutura administrativa, considerando também as atividades de regulação, devem apresentar como fonte de receita significativa à arrecadação das taxas, as receitas patrimoniais e a proveniente de multas, que são classificadas como Outras Receitas Corrente, conforme será observado a frente.

Receitas Tributárias: são decorrentes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria, previstos no art. 145 da CF.

Receitas Patrimoniais: são provenientes da fruição de patrimônio pertencente ao ente público, tais como as decorrentes de compensações financeiras/royalties, concessões e permissões, entre outras.

Receitas de Serviços: decorrem da prestação de serviços por parte do ente público, tais como comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos, culturais etc. Tais serviços são remunerados mediante preço público, também chamado de tarifa.

Outras Receitas Correntes: constituem-se pelas receitas cujas características não permitam o enquadramento nas demais classificações da receita corrente, tais como: multas, juros de mora, indenizações, restituições, receitas da dívida ativa, entre outras. (BRASIL, 2014, p. 19-20).

As atividades das Agências Reguladoras podem arrecadar recursos significativos por meio das receitas patrimoniais, isso de dá, em decorrência das concessões realizadas, por meio das compensações pela exploração dos bens públicos e permissões concedidas aos setores econômicos regulados, além disso, em decorrência da atividade de regulação que busca corrigir os desvios por meio de aplicação de punição, as multas.

Para Machado (2012, p. 41), as multas possuem a função de desestimular comportamento que gera a sua hipótese de incidência, ou seja, possui um caráter eventual e punitivo. O Tribunal de Contas da União (2010) assevera que a aplicação de multas configura uma sanção retributiva, ou seja, uma retribuição punitiva decorrente do desvio de conduta observado. As Agências Reguladoras possuem, pelas características de sua atuação, poder para apresentar um quantitativo considerável de receitas provenientes de aplicação de multas.

Passa-se, portanto, a algumas considerações a respeito das propostas orçamentárias das Agências Reguladoras, em especial em o processo de previsão das receitas e fixação das despesas, pois ao observar as fontes de receitas da Agências Reguladoras espera-se uma expressiva arrecadação de recursos, principalmente provenientes dos serviços prestados e da regulação, como também a aplicação de multa e os que se originam da remuneração pela exploração dos bens públicos, objeto de regulação.

3.3.Orçamento das Agências Reguladoras

A previsão das receitas e a fixação das despesas no contexto do Planejamento Orçamentário ocorre conforme os procedimentos gerais à todas as estruturas da Administração Pública, na qual as Agências Reguladoras são Unidades Orçamentárias vinculadas ao Órgãos Setoriais, Ministérios. A proposta é elaborada tendo como referência os limites estabelecidos pela Secretaria de Orçamento Federal, a qual fixa o quantitativo de despesa para a LOA.

O Tribunal de Contas da União (2011, p. 9), apontou que as Agências possuem liberdade para definir Programas e Ações Orçamentárias e os recursos destinados, desde que obedeçam aos limites estabelecidos pela Secretaria de Orçamento Federal. A Autonomia Financeira que deveria ser característica dessas estruturas da Administração Pública, ficam subordinadas na elaboração da proposta, primeiramente ao Órgão Central do Orçamento e depois ao Órgão Setorial.

Sendo assim, a proposta orçamentária é submetida à aprovação do órgão setorial, o que estabelece a necessidade de um bom relacionamento para que esta seja acolhida razoavelmente nos termos propostos e também para que depois sejam descentralizados os recursos necessários, pois, sendo uma unidade orçamentária, tem de disputar recursos com as demais unidades vinculadas ao mesmo ministério. (BRASIL, 2011, p.9)

A autonomia financeira nos remete a possibilidade da estrutura estatal, que arrecada recursos próprios, pudesse ter maior governança a respeito da fixação de seus gastos no Orçamento Público, pois nas Agências Reguladores não existem mecanismos formais para resguardar a utilização dos recursos destinados a elas. Outro fator que impacta negativamente, são os contingenciamentos, que atrapalham a realização das atividades mesmo dentro dos limites estabelecidos pelos órgãos orçamentários superiores.

O contingenciamento orçamentário tem o condão de dificultar o planejamento e a própria execução das atividades das agências, com possíveis repercussões negativas de grande impacto para os setores regulados e a sociedade em geral. O impacto gerado por suas atividades regulatórias tende a ser relativamente maior que os respectivos montantes de seus orçamentos, visto que regulam setores que envolvem expressivas mobilizações de capital e intimamente associados ao desenvolvimento do

país. Nesse sentido, seria benéfico associar autonomia financeira com certas prerrogativas em cenários de contingenciamento de recursos. (BRASIL, 2011, p. 35).

4. PROCEDER METODOLÓGICO

O trabalho utiliza pesquisa bibliográfica a cerca da Administração Pública, das Agências Reguladoras e das Finanças Públicas, contemplando as receitas e despesas orçamentárias. Também foram levantadas séries históricas de despesas e receitas por meio do Sistema de Informações Orçamentária do Senado Federal (SIGA Brasil), o qual permite consultar dados oficiais de execução orçamentárias.

O acesso ao SIGA Brasil ocorre por meio da internet no portal do Senado Federal, o sistema é uma ferramenta de consulta alimentada pelo SIAFI e demais bases oficiais de informações de Planos e Orçamentos Públicos, existem dois perfis de acessos, o acesso livre e o acesso de especialista. O acesso livre apresenta informações padronizadas e gerais a respeito da proposta, elaboração, alterações e execução dos Orçamentos Públicos.

Para a realização desse trabalho foi solicitado o acesso no perfil especialista, aos administradores do SIGA Brasil conforme orientações na página de acesso ao sistema, o acesso se dá a partir do preenchimento de formulário de acesso e os usuários são identificados pelo CPF. O perfil permite explorar e estruturar os dados para obter as informações conforme a necessidade. Foram criadas duas consultas, uma para receitas e outra para as despesas, contemplando os anos de 2009 a 2013.

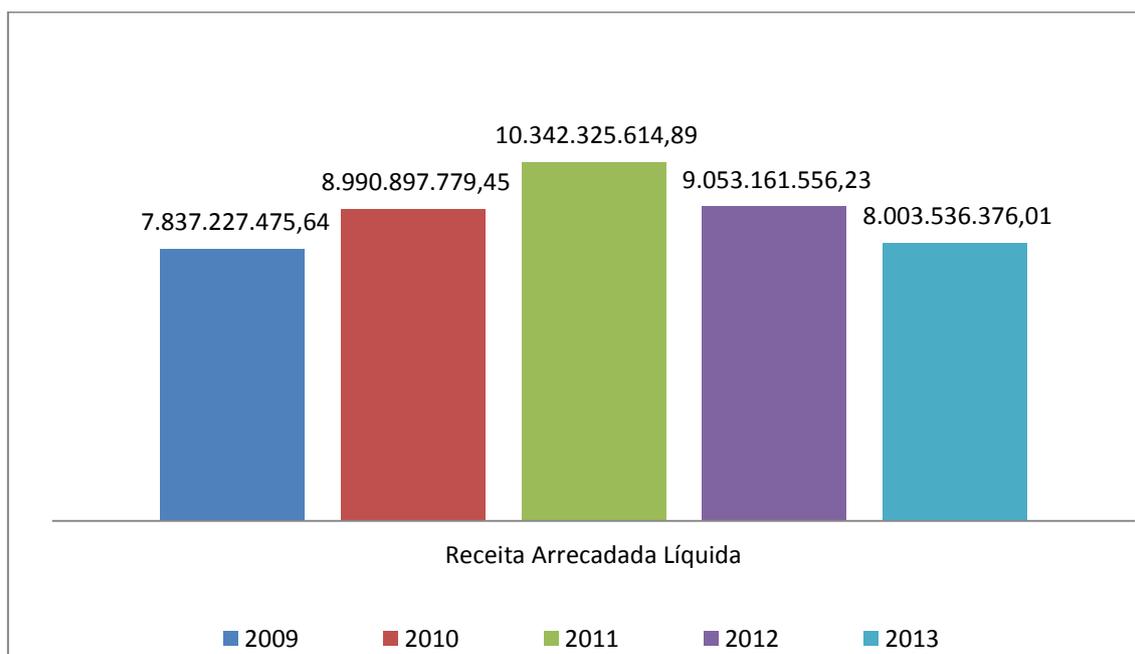
Na estruturação das consultas ao SIGA Brasil, os filtros utilizados para poder limitar as estruturas objeto desse estudo dos demais órgãos da Administração Pública, foram de Unidades Orçamentárias e dos anos. O Universo pesquisado foi o da arrecadação e das despesas das Agências Reguladoras no período de 2009 a 2013, a escolha desse período se deu em razão de que já estavam estruturadas as dez agências reguladoras. Para as receitas foram utilizados os dados de arrecadação líquida e para as despesas os dados dos empenhos realizados.

Os valores foram atualizados por meio do Índice de Preço ao Consumidor Amplo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, até setembro de 2014, com o objetivo de manter a comparabilidade dos valores estudados. A escolha do Índice se deu, por que esse é o índice oficial de inflação.

5. RESULTADOS E ANÁLISE

As Agências Reguladoras apresentaram nos anos de 2009 a 2013 a seguinte arrecadação anual do Orçamento Fiscal e de Seguridade Social conforme apresentado no Gráfico 1, a partir de valores atualizados até o mês de outubro de 2014, o que permite uma comparação dos valores de receita.

GRÁFICO 1. RECEITAS LÍQUIDAS TOTAIS

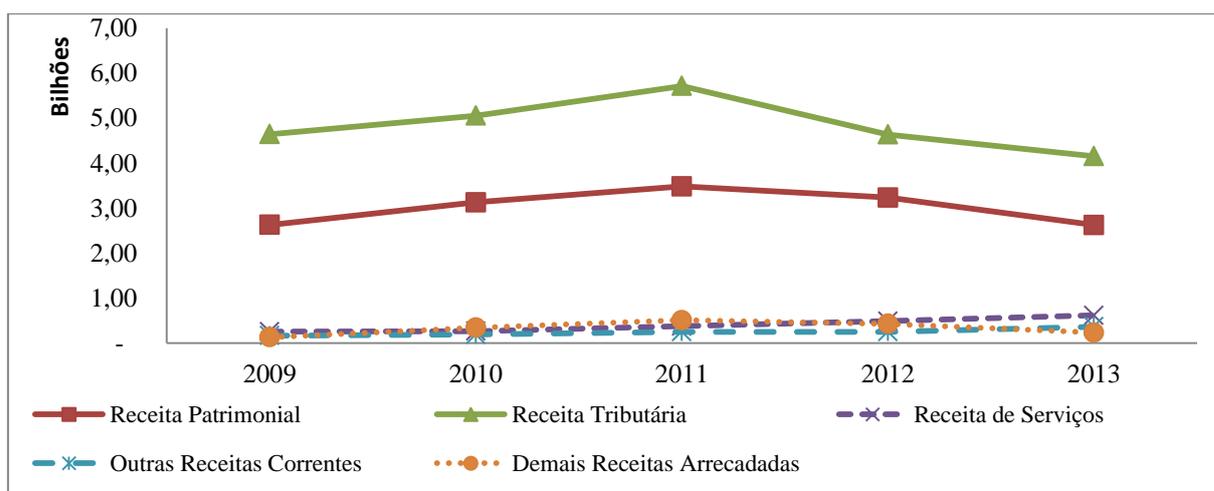


Fonte: Autor.

Observa-se que a arrecadação total das Agências Reguladoras cresceu 2,12% no período pesquisado, utilizando valores atualizados pela inflação, o que representa um crescimento médio anual da arrecadação em 0,42% acima da inflação, mesmo pela queda visualizada a partir do ano de 2011 e que seguiu nos anos seguintes.

A arrecadação por origem considerando os cinco anos da série histórica pesquisada, conforme o Gráfico 2, mostra que as receitas patrimoniais, receitas tributárias configuram como os maiores valores das receitas arrecadas pelas Agências Reguladoras. Foram agrupadas em “Demais Receitas Arrecadas” as outras origens de receitas, incluindo as receitas de operações intra-orçamentárias, ou seja, as que originam-se de outros órgãos da administração pública e também as transferências e contribuições. Não foram observadas Receitas de Capital no período pesquisado para as agências.

GRÁFICO 2. ARRECADAÇÃO POR ORIGEM DAS RECEITAS

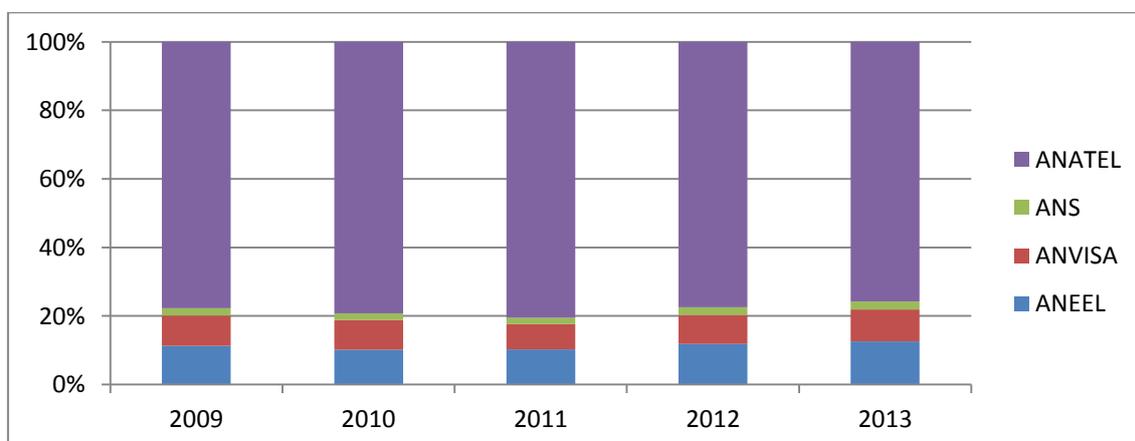


Fonte: Autor.

Observa-se que as receitas tributárias teve no período estudado uma média de mais de 4,84 bilhões de reais arrecadados, o que representa 55% das receitas arrecadadas pelas Agências Reguladoras entre 2009 a 2013, seguido das receitas patrimoniais que apresentaram 34%, média de 3,02 bilhões de reais, as receitas de serviços 5%, somando por volta de 0,40 bilhão de real, as outras receitas correntes 3%, por volta de 0,24 bilhão de real e por fim as demais receitas arrecadadas equivalem a 4% do total, 0,33 bilhão de real.

Com o intuito de evidenciar a participação na arrecadação das receitas tributárias por de cada Agência Reguladora, foi criado o Gráfico 3, que mostra a participação em por centos das unidades arrecadadoras.

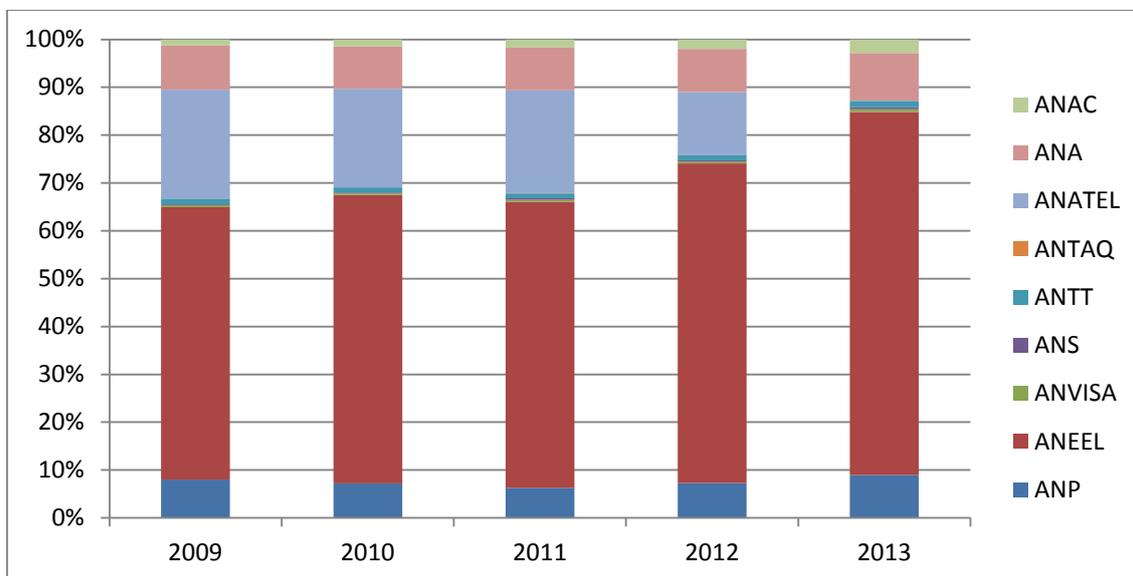
GRÁFICO 3. RECEITAS TRIBUTÁRIA POR AGÊNCIA



Fonte: Autor.

A maior participação é da ANATEL que em todos os anos apresentou mais de 76% da arrecadação nas receitas tributárias, mas somente quatro Agências arrecadaram por meio dessa origem. Para as Receitas Patrimoniais o Gráfico 4, mostra a participação em por centos de cada unidade arrecadadora.

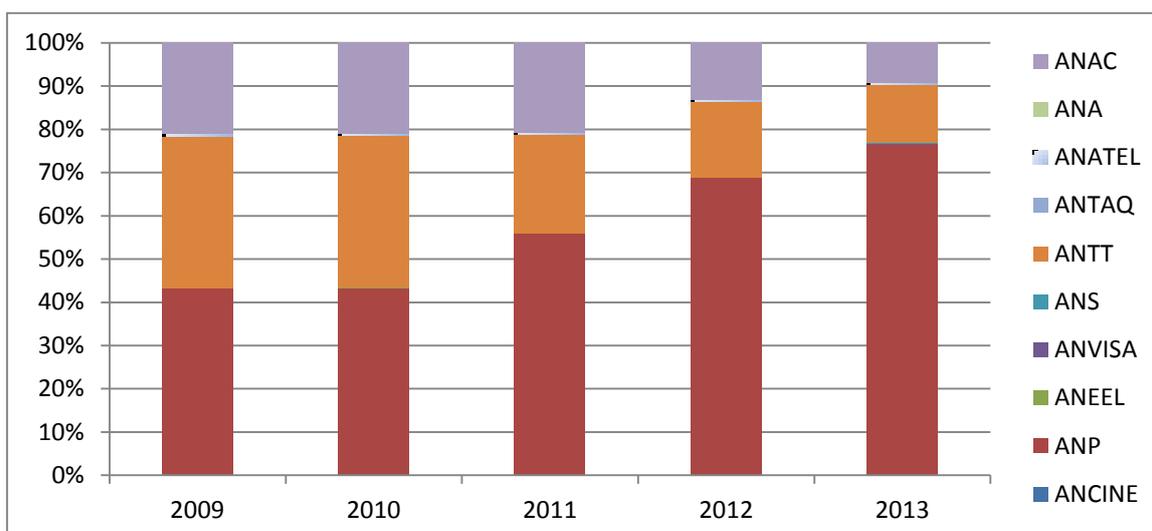
GRÁFICO 4. RECEITAS PATRIMONIAIS POR AGÊNCIA



Fonte: Autor.

As receitas patrimoniais foram arrecadas por nove Agências Reguladoras, a única que não apresentou nenhuma receita nessa origem foi a ANCINE. A ANEEL é a principal arrecadadora, tendo uma média de 64% da arrecadação total nessa origem. O Gráfico 5 apresenta a arrecadação por Receitas de Serviços.

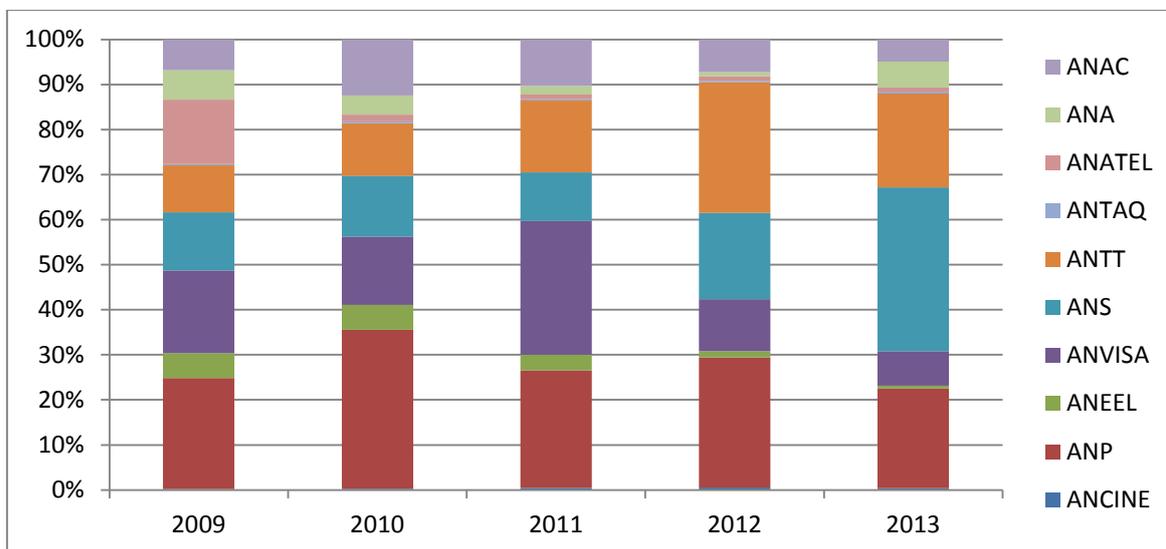
GRÁFICO 5. RECEITAS DE SERVIÇOS POR AGÊNCIA



Fonte: Autor.

Todas as Agências Reguladoras arrecadam a Receita de Serviços, contudo a maior arrecadadora é a ANP, somado com o que a ANTT e a ANAC recolheram por volta de 99,5% dessa receita. O Gráfico 6 apresenta a arrecadação das Outras Receitas Correntes.

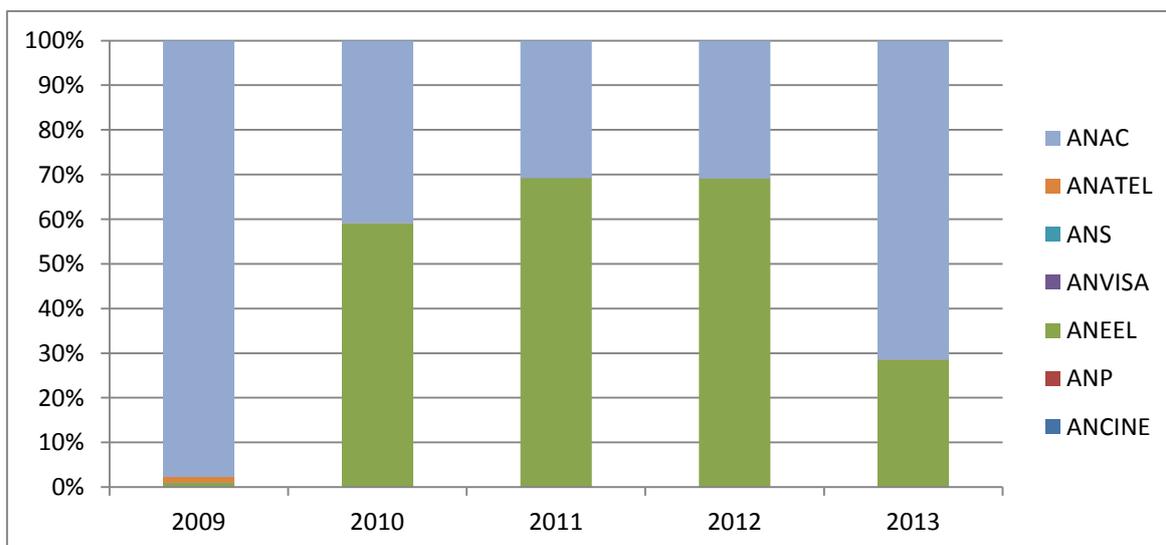
GRÁFICO 6. OUTRAS RECEITAS CORRENTES POR AGÊNCIA



Fonte: Autor.

Todas as Agências arrecadaram Outras Receitas Correntes, a maior arrecadação média foi da ANP com 26,69%, seguida pela ANS com 20,77%, a terceira foi a ANTT com 18,67%, elas representam mais de 66% dessa arrecadação. As demais receitas são apresentadas no Gráfico 7, que reúne todas as receitas que não foram apresentadas anteriormente, incluindo as contribuições, transferências e receitas intra-orçamentárias.

GRÁFICO 7. DEMAIS RECEITAS ARRECADAS POR AGÊNCIA

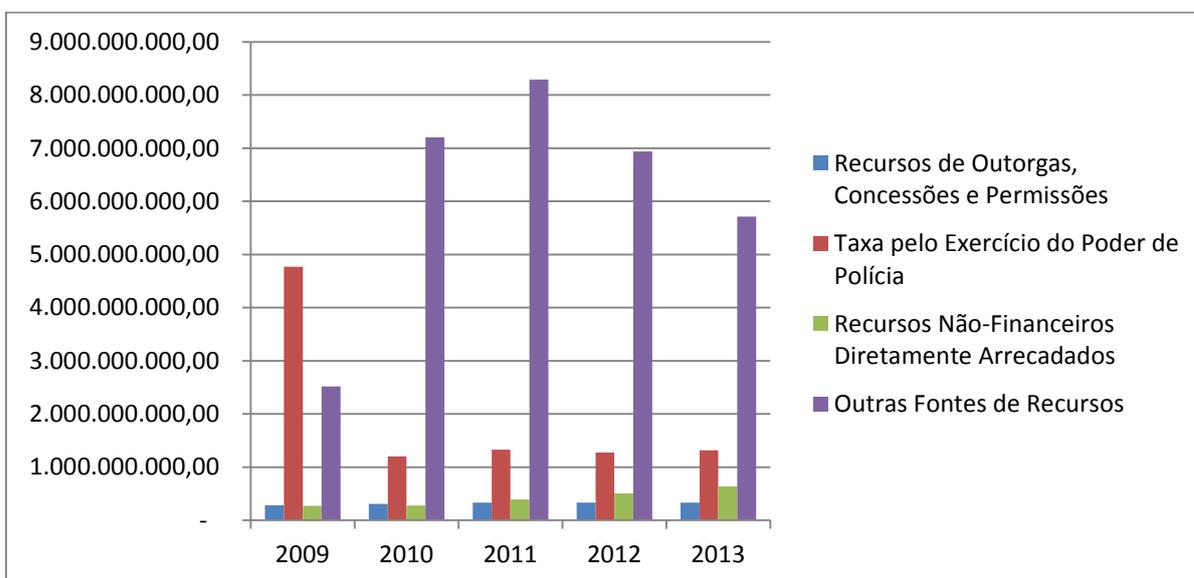


Fonte: Autor.

A ANTT, a ANTAQ e a ANA não apresentaram arrecadação para as demais receitas, sendo que as principais arrecadadoras foram a ANEEL com 55,81%. E a ANAC 44% e as demais arrecadaram em média menos de 1% do total arrecadado para as demais receitas.

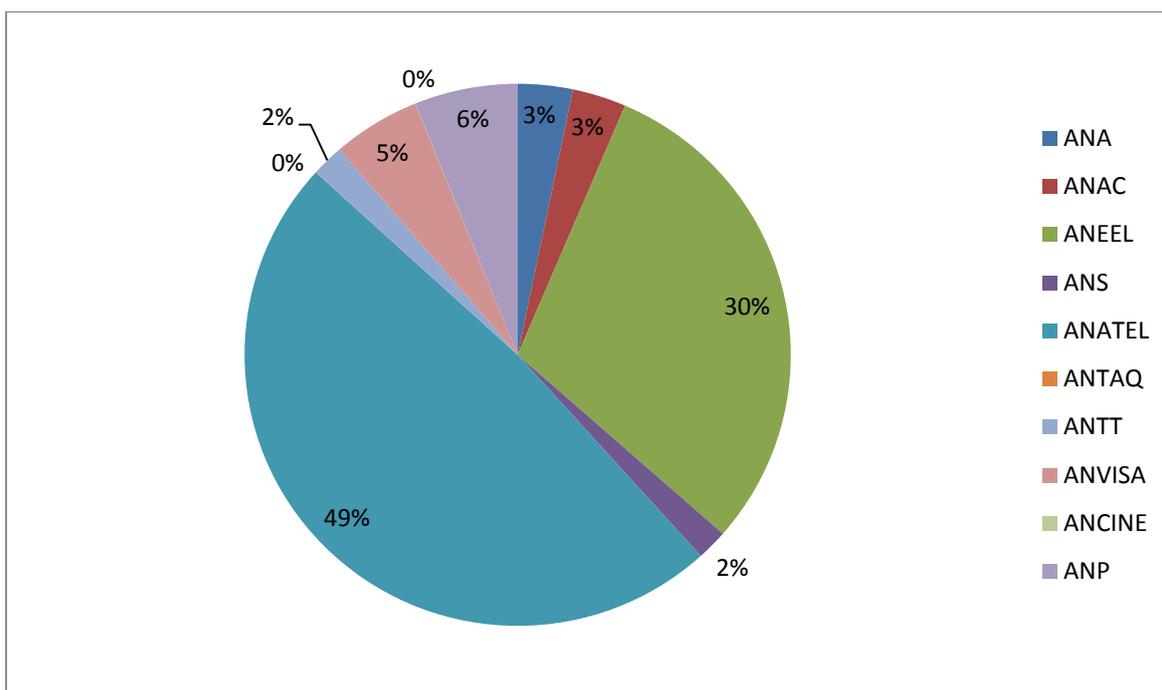
A partir da Fonte de Recursos e considerando a classificação para as receitas de Taxas pelo Exercício de Poder de Polícia, as receitas de Outorgas, Concessões e Permissões, os Recursos Não-Financeiros Diretamente Arrecadados e as Outras Fontes de Recursos, foi criado o Gráfico 8, que compara as receitas por fontes de recursos. As Multas estão inseridas nessas classificações, pois existem multas resultantes do exercício de poder de polícia, outras sobre as concessões e permissões, e também sobre as receitas próprias, por isso elas não são discriminadas no gráfico a seguir.

GRÁFICO 8. ARRECADAÇÃO POR FONTE DE RECURSO



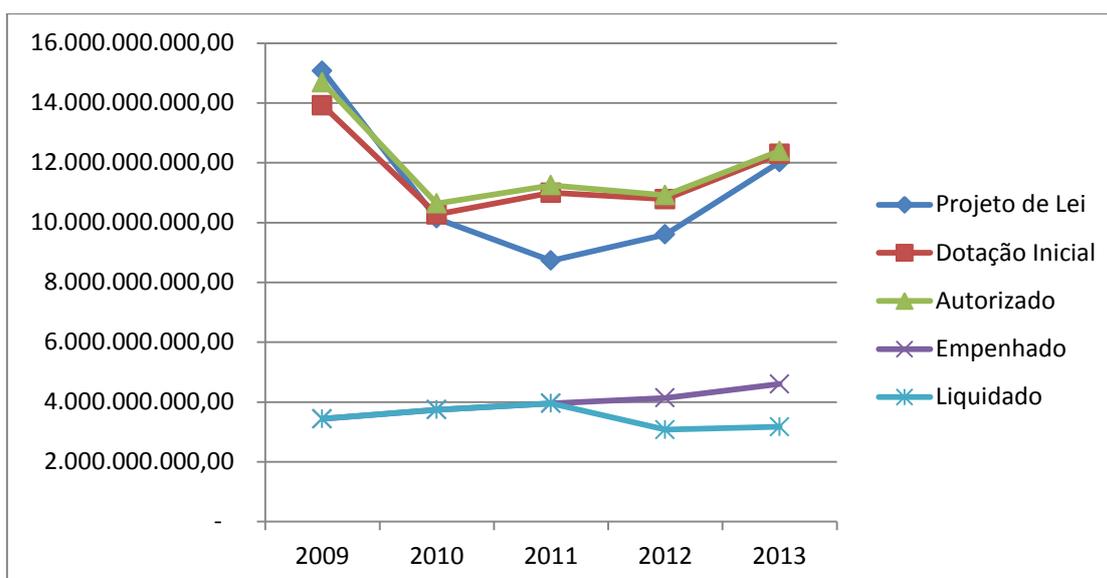
Fonte: Autor.

As Fontes de recursos conforme tratado anteriormente fazem uma ligação entre a fixação das despesas com as receitas arrecadadas, por isso a evidenciação dada para o gráfico anterior. No que concerne a participação de cada Agência Reguladora na arrecadação tomando por base a média de arrecadação no período de 2009 a 2013, foi criado o Gráfico 9. Observa-se que a ANATEL, a ANEEL e a ANP, representaram respectivamente 49%, 30% e 6% do total, representando juntas 86% dos valores totais arrecadados nos anos estudados. Infere-se que esses valores se justificam em razão das características dos setores de atuação da ANATEL, ANEEL e ANP.

GRÁFICO 9. ARRECADAÇÃO POR AGÊNCIA REGULADORA

Fonte: Autor.

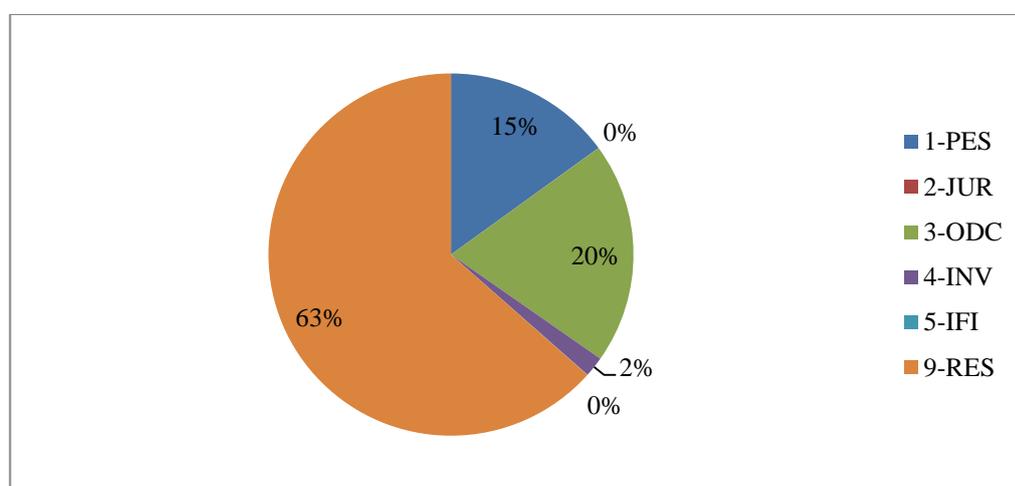
As despesas das Agências Reguladoras obedecem ao fluxo de elaboração do Planejamento da Lei Orçamentária Anual, segundo o limite estabelecido pela Secretaria de Orçamento Federal que agrupa todas as propostas das entidades da Administração Pública e encaminha o Projeto de Lei ao Congresso Nacional, conforme abordado anteriormente, o Gráfico 10 busca mostrar como se comporta a proposta inicial denominada PL, que depois de aprovada vira a Dotação Inicial, pois considera os valores das emendas parlamentares acrescentadas no processo de elaboração da lei orçamentária, o autorizado considera as alterações sofridas por meio de suplementações, e para considerar a execução do Orçamento utiliza-se das informações do que foi empenhado e liquidado.

GRÁFICO 10. ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

Fonte: Autor.

Observa-se um desprendimento entre o Projeto de Lei e a Dotação Inicial, a qual já praticamente está em consonância com os valores autorizados, contudo fica explícito o contingenciamento adotado pelo governo uma diferença média de 8 bilhões de reais entre o autorizado e o empenhado, que por sua vez até 2011 caminhou junto com o liquidado, contudo em 2012 e 2013 pode-se observar um desprendimento entre os dois.

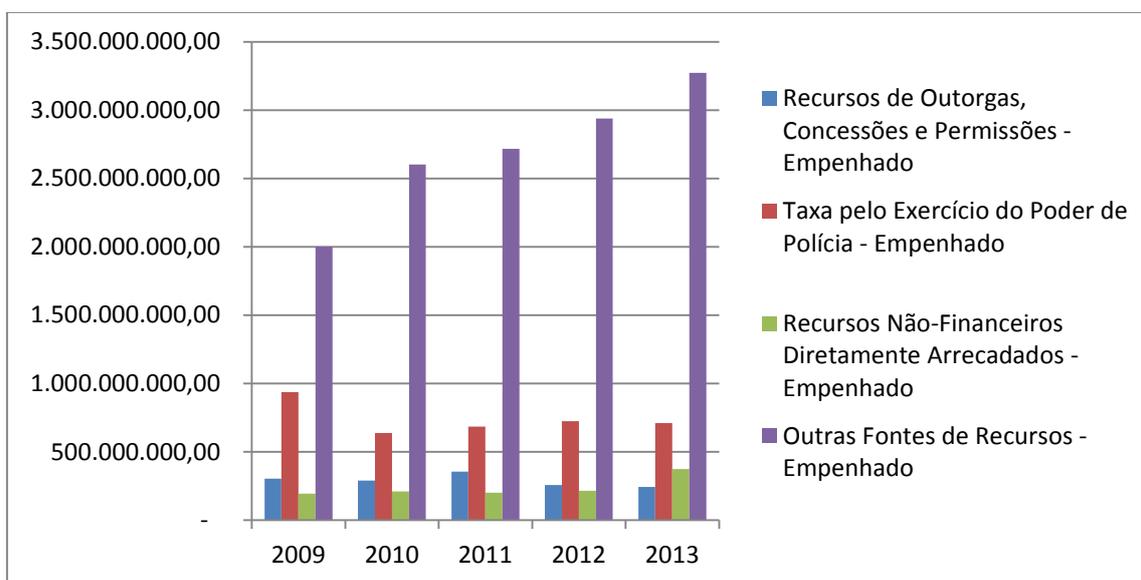
Ao detalhar os valores do Projeto de Lei por meio do Gráfico 11, pode-se observar que a uma parte significativa dos valores dos orçamentos das Agências Reguladoras durante o período observado foram destinados para compor Reserva de Contingência.

GRÁFICO 11. COMPOSIÇÃO DO PROJETO DE LEI ORÇAMENTÁRIO

Fonte: Autor.

As despesas relacionadas com o funcionamento das Agências Reguladoras como os gastos com Pessoal, que representou em média 15% dos valores do Projeto de Lei e as Despesas de Custeio que representaram em média 20% das despesas fixadas no orçamento. As Reservas de Contingencias que tiveram uma participação de 63% em média dos Projetos de Lei das Agências, valores que geralmente não são liberados para utilização no exercício financeiro. No período observado para a execução do orçamento percebe-se por meio do Gráfico 12 os empenhos e as Fonte de Recurso que financiaram esses empenhos.

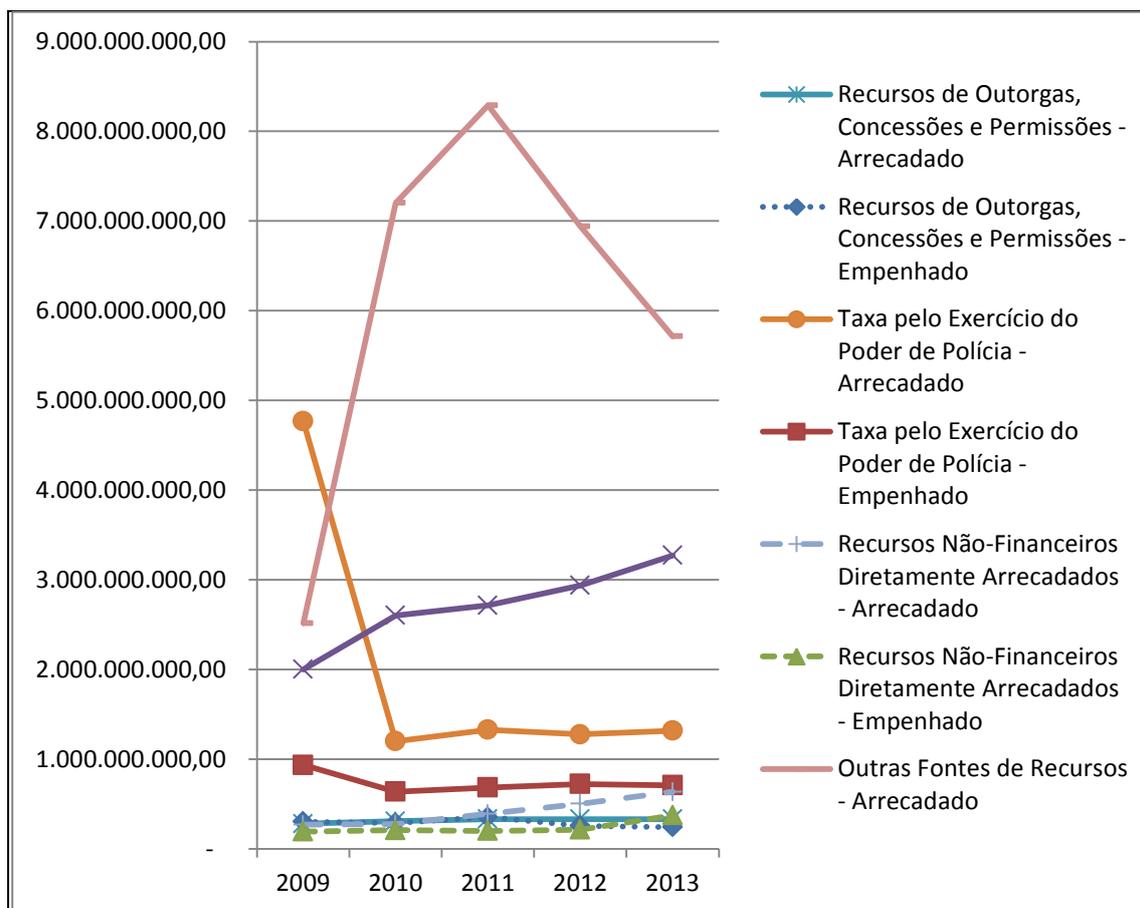
GRÁFICO 12. EMPENHOS POR FONTES DE RECURSOS



Fonte:Autor.

Os empenhos realizados pelas agências reguladoras estão sendo financiado por outras fontes de recursos além das decorrentes de taxas, pela receita de concessões e pelas receitas próprias. Ao comparar as receitas com os empenhos por Agências Reguladoras fica latente que arrecadação está concentrada nas três Agências observadas anteriormente, mas que a realização dos gastos por meio de empenhos estão bem semelhantes, conforme mostra o Gráfico 13. Podendo inferir que as estruturas das Agências Reguladoras são semelhantes em seu funcionamento, mas a realização das despesas não estão vinculadas ao montante arrecadado.

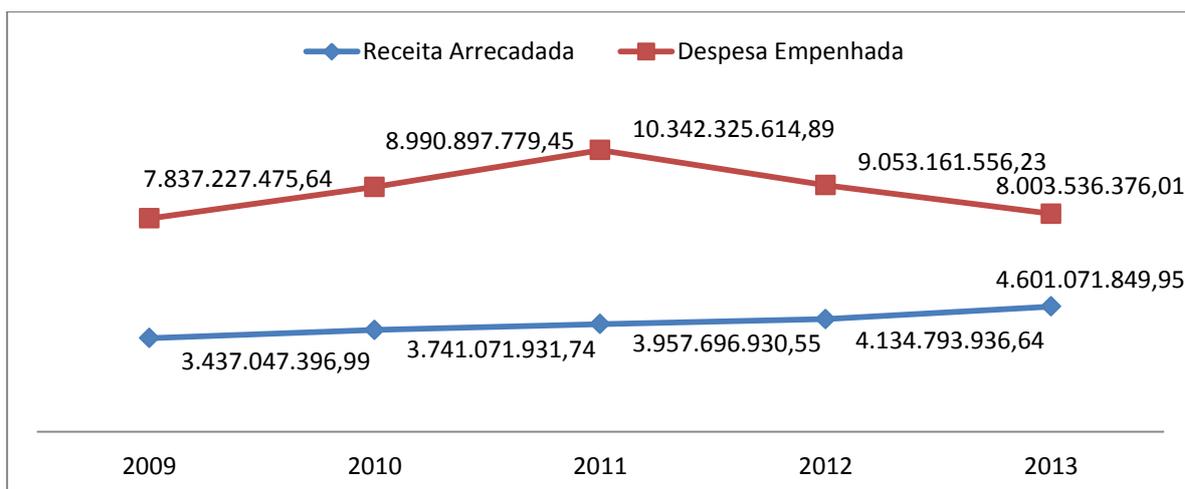
GRÁFICO 13. COMPARATIVO DE RECEITAS E EMPENHOS POR FONTES DE RECURSOS



Fonte: Autor.

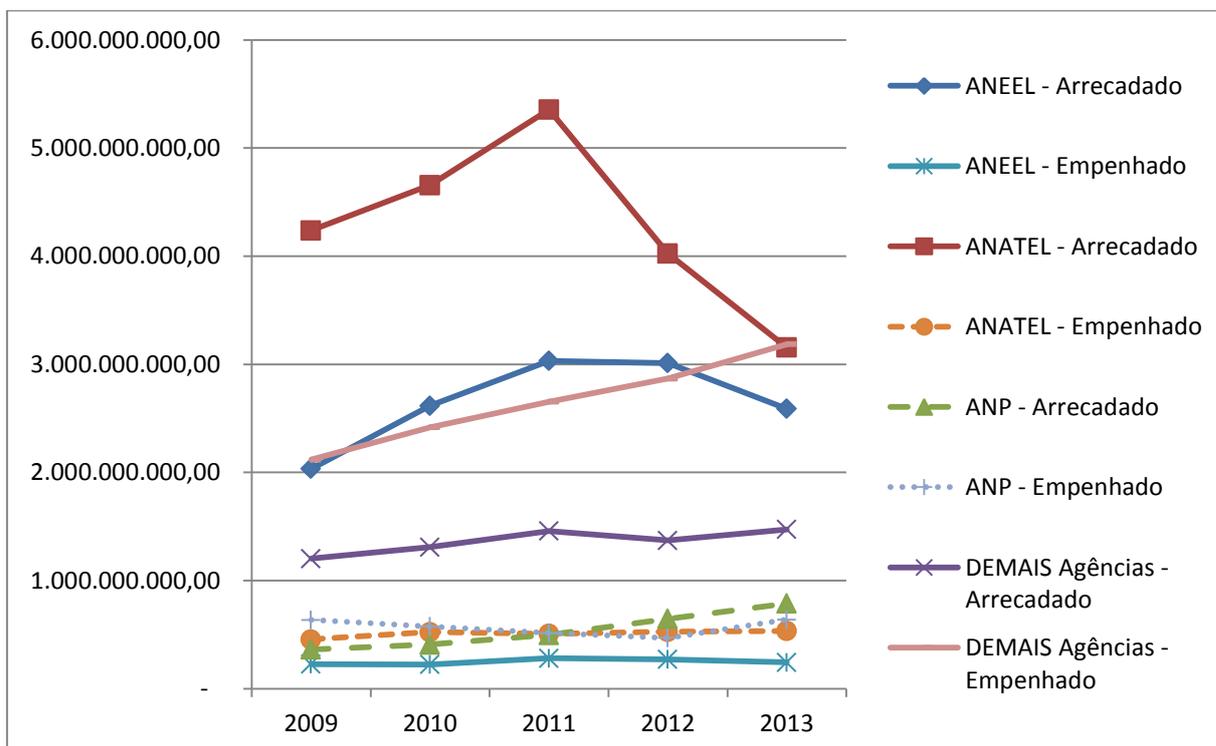
As taxas conforme tratado anteriormente são constituídas para financiar serviço do Estado ou exercício de Poder de Polícia, sendo por realização, efetiva ou potencial, do serviço, em razão das Agências Reguladoras não exercerem atividade de investimentos em infraestrutura, mas as atividades de acompanhamento e fiscalização, ou seja, a regulação propriamente dita, esperava-se que essas fontes de recursos representariam uma participação maior no financiamento dos gastos. Nenhuma Fonte de Recurso empenhada foi superior ao arrecadado.

O Gráfico 14 apresenta a diferença entre os recursos que são arrecadados anualmente pelas Agências Reguladoras e os valores que foram efetivamente gastos na execução orçamentária, fato que evidencia o quanto estão distantes os ingressos das saídas de recursos e que conforme observado tem crescido no período estudado.

GRÁFICO 14. COMPARATIVO DE RECEITAS E EMPENHOS TOTAIS

Fonte: Autor.

No caso de uma comparação entre as Agências foi criado o Gráfico 10, que mostra o desempenho das três maiores arrecadoras em relação as outras sete agências, evidenciando a arrecadação e os empenhos realizados.

GRÁFICO 15. COMPARATIVO DE RECEITAS E EMPENHOS TOTAIS

Fonte: Autor.

Após análise dos dados ficou evidente que as Agências Reguladoras trabalham com um superávit na arrecadação quando olhadas como um todo, contudo essa arrecadação está concentrada na ANATEL, ANEEL e ANP, também que suas receitas

têm apresentado uma tendência de crescimento, em razão das atividades voltadas para os setores regulados e que existe um desequilíbrio positivo, mas não foi possível estabelecer qual tem sido a destinação desse resultado positivo observado.

6. CONCLUSÕES

As Agências Reguladoras são Autarquias Especiais que foram criadas em um momento importante para a Administração Pública Brasileira e também a Economia Nacional, em razão das mudanças ocorridas por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado e também pela abertura para que privados pudessem oferecer serviços que até então eram ofertados pelo Estado. Entretanto esse trabalho não teve a pretensão de esgotar o tema, mas de explorar alguns aspectos relacionados a Administração Pública e Arrecadação e gasto público.

A Autonomia administrativa e financeira é parte integrante dos dispositivos legais que criaram as Agências Reguladoras, conforme observado nesse estudo, contudo, essa autonomia, não tem sido efetiva. Para a elaboração do orçamento e fixação das despesas elas se subordinam ao Órgão Setorial, ministério, a que estão vinculadas e disputam limites com as demais unidades presentes no ente ministerial.

Em decorrência dos valores observados para as receitas e as despesas, conclui-se que a arrecadação das Agências Reguladoras estão sendo destinadas inicialmente para a cobertura de seus gastos, mas que o superávit observado não tem uma destinação diretamente relacionada com o funcionamento da atividade de regulação e parte considerável é destinada para constituir reservas de contingências.

As Receitas e a Despesas das agências configuram uma relação superavitária, pois o arrecadado representa um valor superior aos gastos realizados. As principais receitas são as Tributárias e Patrimoniais, conforme caracterizadas anteriormente, essa pesquisa esperava essa participação significativa nessas origens de receita.

Esse trabalho buscou explorar fontes bibliográficas a respeito da autonomia financeira, situar as Agências Reguladoras no ambiente da Administração Pública, para depois comparar as receitas e as despesas orçamentárias. Para concluir, as receitas arrecadadas em sua maioria não estão vinculadas às arrecadadoras, não integrando os limites de fixação de despesas, por isso, se propõe a modificação de suas despesas, com o intuito de reduzir essa diferença com a arrecadação.

Sugere-se uma expansão das atividades de regulação, por meio de aumento do pessoal e da estrutura física, assim aumentaria a atuação dos entes estatais ou a possibilidade de redução dos valores arrecadados, haja vista, que as atividades reguladas estão vinculadas as serviços públicos e essa redução beneficiaria a população em geral..

REFERÊNCIA

ALMEIDA, Francisco Alberto Severo de. **Aplicação da teoria geral do sistema no Orçamento da União**. Revista UnB Contábil, vol. 3, nº 1, p. 111-125.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito Administrativo**. 3ª ed.rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. **Constituição de República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm >.

Acesso em 29 de abr. de 2012.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm >. Acesso em 28 de out. de 2014.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm >. Acesso em 28 de out. de 2014.

BRASIL. **Lei Complementar n. 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp131.htm#art2>. Acesso em 29 de out. de 2014.

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. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em 29 de out. de 2014.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acesso em 29 de out. de 2014.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Brasília, 2014.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Indicadores IBGE Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor IPCA INPC**. Rio de Janeiro, 2014.

BRASIL. Presidência da República. Câmara de Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em 29 de out. de 2014.

BRASIL. Poder Legislativo. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2261/2011: Tomada de Contas nº 012.693/2009-9**. Disponível em:<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20110826/AC_2261_35_11_P.doc>. Acesso em 29 de out. de 2014.

Bresser-Pereira, Luiz Carlos. **A Reforma Gerencial do Estado de 1995**. Revista da Administração Pública, vol. 34, nº 4, p. 7-26, 2000.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Planejamento, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. 3º ed. Barueri, SP: Manole, 2012.

COELHO, Ricardo Corrêa. **O Público e o Privado na Gestão Pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/ UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robson Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33º ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: 2011