

A ABRANGÊNCIA DA “FONTE DIFERENCIADA DE RECURSOS” NA ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS

Pedro Henrique Magalhães Azevedo¹

Nos últimos dez anos, o Direito Administrativo e o Direito Financeiro passaram por mudanças sensíveis, tais como o advento da Lei 14.133/2021, as alterações na Lei de Improbidade Administrativa, o surgimento das emendas parlamentares impositivas e a padronização da classificação da despesa orçamentária por fontes. Nesse contexto de modificações normativas, regras que, às vezes, antes eram tratadas como simples rotinas contábeis ou operacionais precisaram ser revisitadas. Exemplo disso é a ordem cronológica de pagamentos, tema que se situa, justamente, no ponto de interseção entre os ramos do Direito Administrativo e Financeiro e que será objeto deste artigo.

Embora muito já tenha sido escrito quanto à relevância de se observar fielmente a ordem cronológica de pagamento para fins de garantir segurança jurídica e previsibilidade aos contratados², ainda há pouca discussão sobre o real alcance da expressão “fonte diferenciada de recursos”, contida no art. 141 da Lei 14.133/2021. Nos sessenta incisos do art. 6º da Lei 14.133/2021 que tratam de definições aplicáveis ao regime de contratações públicas brasileiro não consta, por exemplo, o sentido da referida expressão, o que até é de se esperar, pois esse é um conceito mais próximo do Direito Financeiro do que do Direito Administrativo.

Para entender melhor o que significa “fonte diferenciada de recursos”, para fins do art. 141 da Lei 14.133/2021, é preciso dar um passo atrás e estudar a estrutura do crédito orçamentário. Segundo Heraldo da Costa Reis e José Teixeira Machado Jr., “o crédito orçamentário é [...] a autorização através da lei de orçamento ou de créditos adicionais para a execução de programa, projeto ou atividade ou para o desembolso de quantia aportada a objeto de despesa” (2015, p.19).

¹ Auditor de Controle do Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, atualmente exercendo a função de Diretor de Inteligência. Comandou a Unidade Técnica entre os anos de 2022 e 2025. Mestre em Administração Pública e pós-graduado em Direito Público e em Investigação Financeira. Professor e palestrante nas áreas de licitações, contratos, orçamento público e responsabilidade fiscal.

² NIEBUHR, 2025; TORRES, 2025; SANTOS, 2023.

Essa autorização possui atributos próprios que servem para identificar e discriminar a despesa que se pretende executar no exercício financeiro. Os atributos buscam evidenciar não apenas o valor da despesa fixada (a dotação), mas também o órgão que realizará o gasto, a área que será impactada, as metas e os objetivos, o objeto do dispêndio e, por fim, a origem e as regras de vinculação dos recursos que custearão aquela despesa.

Para cada um desses atributos foi concebida uma classificação orçamentária própria. Com efeito, a classificação institucional identifica o órgão e a unidade orçamentária que realizarão o gasto. A classificação funcional, padronizada nacionalmente, contempla as áreas de atuação da Administração Pública, sendo subdividida em funções e subfunções. Já a classificação por programas apresenta não apenas os caminhos para a resolução de problemas sociais, mas suas respectivas ações, segregadas em atividades, projetos e operações especiais. Com o intuito de entender o objeto do gasto, a classificação econômica, também padronizada para todos os entes federados, contempla a categoria econômica, o grupo de natureza de despesa, a modalidade de aplicação e o elemento de despesa. Por fim, a classificação por fontes busca dar transparência às vinculações constitucionais e legais, fazendo a ligação entre recursos recebidos e aplicados.

Quando se está diante de determinado contrato administrativo e nele consta cláusula tratando do crédito orçamentário ou da “dotação orçamentária”³, normalmente há uma grande sequência numérica que poucos operadores do direito compreendem. Cada um desses dígitos representa uma classificação orçamentária da despesa - institucional, funcional, por programas, econômica ou por fonte - e serve para evidenciar o que a Lei Orçamentária Anual autorizou.

Até 2021, cada ente federado estabelecia os seus códigos de classificação por fontes. No entanto, cumprindo o papel de estabelecer normas gerais de consolidação das contas públicas (art. 163-A da Constituição Federal e art. 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal), a Secretaria do Tesouro Nacional, juntamente com a Secretaria de Orçamento Federal, editou a Portaria Conjunta STN/SOF 20/2021, por meio da qual aprovou a estrutura padronizada para a classificação por fonte ou destinação de recursos, a ser observada pelos entes da Federação na elaboração do orçamento e na execução

³ Muitos contratos administrativos chamam essa cláusula de “dotação orçamentária”, embora, tecnicamente, o mais correto seria chamá-la de crédito orçamentário. A dotação é, apenas, o atributo monetário de um crédito.

contábil e orçamentária. Atualmente, todos os Municípios, Estados e a União utilizam códigos uniformes de fontes.

O art. 1º, § 1º, da referida portaria conjunta conceitua fonte de recurso como sendo “o agrupamento de receitas que possuem as mesmas normas de aplicação na despesa”. O citado dispositivo traz definição muito semelhante à que consta do art. 4º, § 1º, da Instrução Normativa SEGES/ME 77/2022, a qual trata da ordem cronológica de pagamentos, no âmbito federal:

Art. 4º § 1º - As fontes de recursos constituem-se de agrupamentos específicos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, evidenciando a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade.

Em sequência, a Portaria Conjunta define que “a estrutura de codificação da classificação por fonte ou destinação de recursos será composta de 3 dígitos”, os quais constam, taxativamente, da Portaria 710/2021, da STN. Tem-se, assim, por exemplo, a fonte 500 (recursos não vinculados de impostos), que engloba receitas de impostos que possuem aplicação livre, e a fonte 706 (transferência especial da União), que contempla as emendas parlamentares que não possuem finalidade definida, conforme art. 166-A, inciso I, da Constituição Federal). A esses três dígitos daremos o nome de “núcleo da fonte”, apenas para fins didáticos desse artigo.

Note que fonte de recurso é diferente de natureza de receita. Receitas de IPTU e de cota-parte de ICMS, por exemplo, são classificadas em códigos de natureza distintos (1.1.1.2.50.0.0 e 1.7.2.1.50.0.0, respectivamente), pois decorrem de fatos geradores diferentes, mas como ambas possuem as mesmas regras de aplicação elas são classificadas na mesma fonte: 500 (recursos não vinculados de impostos).

O contrário também pode existir: uma única natureza de receita estar associada a mais de uma fonte. Receitas de aluguel (natureza: 1.3.1.1.01.0.0), por exemplo, podem ter parte dos recursos vinculada a determinada despesa (fonte 759: recursos vinculados a fundos) e outra parte livre (fonte 501: outros recursos não vinculados).

A classificação por fontes busca, então, identificar “se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, pode indicar a sua finalidade” (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2024, p. 139). Para tanto, a Portaria Conjunta STN/SOF 20/2021 estabeleceu detalhamentos adicionais com o objetivo de conferir maior transparência à origem e à destinação de recursos. Esses detalhamentos compreendem, segundo o art. 2º da referida norma, tanto o exercício financeiro de arrecadação do recurso (se no atual ou em anos anteriores), como informações complementares (também

chamadas de códigos de acompanhamento da execução orçamentária – CO) referentes à execução da receita e despesa, nos casos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Alguns COs buscam identificar se a despesa deve ser contabilizada para fins dos limites mínimos constitucionais de aplicação em manutenção e desenvolvimento do ensino (CO: 1001) e em ações e serviços públicos de saúde (CO: 1002). Já outros tratam das emendas parlamentares individuais (CO: 3110), de bancada (3120) e de comissão (CO: 3130). Quando combinados com a fonte respectiva, cada CO agrega informações adicionais quanto às regras de afetação daquele recurso.

Vale dizer que, diferentemente do “núcleo da fonte”, o detalhamento de exercício e das informações complementares (CO) não é padronizado pela STN, ou seja, cada ente federado pode estabelecer a sua codificação própria. O Tesouro Nacional, contudo, definiu, na Portaria STN 710/2021, o formato de envio dessas informações ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi, para fins de consolidação das contas públicas. Não se trata (ainda) de padronização, mas de mecanismo, comumente chamado de “de/para”, com o intuito de agregar as diversas codificações de COs dos entes federados em classes comuns. A esse respeito, confira a orientação constante do quadro I, do anexo II, da Portaria STN 710/2021:

Como a forma de identificação dessa informação na execução dos entes da Federação não será padronizada, caso não se utilize a mesma codificação, para envio das informações ao Siconfi será necessário associar a forma de identificação utilizada pelo ente da Federação ao formato definido para a MSC [Matriz de Saldos Contábeis].

Assim, a estrutura da codificação da classificação por fontes é composta por quatro dígitos – A.BBB –, em que “A” corresponde ao exercício financeiro de ingresso do recurso e “BBB” ao código da fonte propriamente dita (ou, como estamos chamando, o “núcleo da fonte”). Essa codificação é complementada, em alguns casos, pelos códigos de acompanhamento da execução orçamentária (COs) no seguinte formato: A.BBB.CCCC, sendo, nessa situação, o “CCCC” correspondente ao CO.

Por exemplo, tem-se a classificação fonte 2.750, que, segundo o anexo II da Portaria STN 710/2021, diz respeito a recursos de exercícios anteriores (2), relativos à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (750). Nesse caso, não há CO. Ou, então, a fonte 1.700.3110, em que se está diante de recursos do exercício atual (1), referentes a transferências de convênios da União (700), frutos de emendas

parlamentares individuais (3110). Já nesse segundo exemplo, o CO foi necessário para agregar informações quanto à origem e às regras de aplicação do recurso.

À primeira vista, a estrutura de classificações orçamentárias e as peculiaridades da classificação por fontes podem parecer excessivamente formalistas para aqueles cuja atuação se restringe ao Direito Administrativo. No entanto, é justamente nesse conjunto complexo de regras de Direito Financeiro que se encontra o ponto de partida para compreender a abrangência da “fonte diferenciada de recursos”, na ordem cronológica de pagamentos.

Quanto a esse ponto, tem-se que a regra do art. 141 da Lei 14.133/2021 determina que pagamentos devem seguir a ordem cronológica para cada fonte diferenciada de recursos, mas nem a lei de licitações e nem os regulamentos federais definem até onde vai essa diferenciação: ela se limita ao “núcleo da fonte”? Inclui o exercício de ingresso do recurso? Ou deve abranger também os códigos de acompanhamento da execução orçamentária (CO)?”

Quanto ao “núcleo da fonte”, o código de três dígitos a que faz referência o art. 1º, § 2º, da Portaria Conjunta STN/SOF 20/2021, não há grandes dúvidas doutrinárias ou regulamentares. Esse é o elemento central para distinguir credores cujos contratos são custeados por recursos livres daqueles financiados por recursos vinculados e, nesse último caso, identificar a qual conjunto de regras de vinculação cada um está submetido. Ronny Charles posiciona-se nesse sentido (2025, p.;829) e Joel de Menezes Niebuhr (2025, p.1169) também.

Considerando que o fluxo financeiro de ingresso de recursos varia conforme a natureza e a fonte de cada receita, é bem comum ocorrer a seguinte situação: o Município possui dois contratos, cada um no valor de R\$ 300.000,00, custeados com fontes distintas: contrato A (fonte 701 – outras transferências de convênios ou instrumentos congêneres dos estados) e contrato B (fonte 500 – recursos não vinculados de impostos). Em ambos os contratos, a Administração já atestou o cumprimento das obrigações dos contratados, ou seja, já efetuou a liquidação. No contrato A, a liquidação ocorreu em 10/11/2024. Já no contrato B, a liquidação ocorreu em 15/11/2024.

Tendo em vista que a Administração possui apenas R\$ 300.000,00 em caixa, é certo que o contrato A será pago primeiro, tendo em vista que a sua liquidação ocorreu antes da do contrato B? Não. É preciso verificar qual é a fonte desses R\$ 300.000,00 que estão em caixa. Supondo que os R\$ 300.000,00 em caixa dizem respeito a recursos da fonte 500 (recursos não vinculados de impostos), o Município não poderá pagar o contrato

A, pois a despesa daquele contrato está vinculada a outra fonte de recurso, qual seja, a 701, que ainda não foi efetivamente arrecadada. Nessa hipótese, o credor do contrato B é pago antes do credor do contrato A, considerando que não há em caixa recursos suficientes da fonte 701. Esse exemplo evidencia a importância da existência de filas distintas por fontes de recursos.

E no que diz respeito ao exercício de origem do recurso, que distingue se aquela despesa está sendo custeada com recursos do exercício atual ou com recursos de exercícios anteriores?

Essa é uma informação importante para fins contábeis e para a apuração de limites fiscais. Por exemplo: para a apuração do cumprimento do art. 25, § 3º, da Lei do Fundeb, segundo o qual Estados e Municípios podem deixar para aplicar no próximo exercício até 10% dos recursos recebidos à conta dos Fundos, a análise de contas considerará a fonte 2.540 (despesas custeadas com transferências do FUNDEB – Impostos e Transferências de Impostos – com recursos de exercícios anteriores) e não a fonte 1.540 (despesas custeadas com transferências do FUNDEB – Impostos e Transferências de Impostos – com recursos do exercício atual).

No entanto, para fins da ordem cronológica de pagamento a que faz referência o art. 141 da Lei 14.133/2021, essa discussão possui pouca relevância, pois o código de exercício não modifica a vinculação da despesa (vide art. 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e nem estabelece tratamento distinto em relação ao “núcleo da fonte”. Na realidade, ele apenas demonstra se determinada despesa está sendo financiada com recursos frutos de superávit financeiro ou com recursos do exercício corrente.

É dizer, o código relativo ao exercício de ingresso do recurso não estabelece vinculações distintas e nem diferencia credores em termos de impessoalidade. É perfeitamente possível agrupar na mesma fila credores cujas obrigações serão pagas com recursos do exercício atual e credores que receberão seus pagamentos com recursos de superávit financeiro, desde que esses recursos digam respeito à mesma fonte.

O ponto mais sensível nessa análise de abrangência do conceito de “fonte diferenciada de recurso” diz respeito aos códigos de acompanhamento da execução orçamentária (os COs), que detalham com maior granularidade a vinculação de recurso em determinados casos. Essa maior especificidade pode acabar gerando grupos de credores distintos dentro da mesma fonte.

Exemplo clássico ocorre nas secretarias de educação: alguns bens satisfazem os requisitos do art. 70 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional e, portanto, as despesas com a aquisição devem ser computadas para fins do limite constitucional de 25% de aplicação mínima em manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE. Já outros bens não satisfazem esses requisitos e, assim, os gastos respectivos não são computados para essa finalidade. No entanto, em ambos os casos, a Secretaria pode utilizar a mesma fonte de recursos 500 (recursos não vinculados de impostos) para pagar as duas despesas, o que mudará é apenas o CO: no primeiro caso, ela utilizará o CO 1001 (despesas com MDE) e, no segundo, ela não utilizará CO algum.

Nessa situação, como a fonte é a mesma (embora o CO não seja), os credores de despesas frutos de ações típicas de manutenção e desenvolvimento do ensino concorrerão com credores cujos bens fornecidos não podem ser computados para os fins do limite constitucional de 25%? Se aceitarmos que o detalhamento da “fonte diferenciada de recursos” abrange apenas o “núcleo da fonte”, a resposta será positiva. Haverá apenas a ordem cronológica da fonte 500, subdividida por fornecimento de bens, locações, serviços e obras, mas sem segregação de COs. No entanto, se entendermos que os credores estão em situações distintas e com vinculações distintas, como de fato estão, deverá haver filas segregadas por COs, dentro da mesma fonte.

A Lei 14.133/2021 não desceu nesse nível de detalhe. Igualmente, não há, até o momento, decisões de Tribunais de Contas a esse respeito. No entanto, existe uma passagem na Instrução Normativa SEGES/ME 77/2022 que pode servir de critério interpretativo para sanar essa situação.

Em seu art. 4º, § 2º, a referida instrução normativa determina que “os credores de contratos a serem pagos com recursos vinculados à finalidade ou à despesa específica serão ordenados em listas próprias para cada convênio, contrato de empréstimo ou de financiamento, fundo especial ou outra origem específica do recurso, cuja obtenção exija vinculação”.

Esse dispositivo demonstra que cada convênio terá a sua ordem cronológica particular, o que é razoável de se admitir, pois as transferências voluntárias são específicas para seus objetos e, ainda que os recursos sejam classificados na mesma fonte, eles não podem ser misturados e empregados em qualquer objeto, mas apenas naquele para o qual cada transferência é especificamente destinada.

Se para cada convênio a regulamentação federal determina a existência de fila segregada é porque se entende que não basta o “núcleo da fonte” para organizar os

credores conforme a cronologia, é preciso levar em consideração as demais regras de vinculação de recursos, que ora estão em leis, ora estarão nos objetos dos convênios. Nesse caso, os COs assumem papéis ainda mais relevantes, já que eles carregam informações adicionais quanto à afetação de cada recurso, permitindo separar credores que estão em situações distintas, mesmo que dentro da mesma fonte ou dentro do mesmo convênio.

Situações dessa natureza podem ocorrer, também, por exemplo, quando determinada obra é custeada por mais de uma modalidade emenda parlamentar. Um Município, assim, celebra convênio com a União, captando recursos federais por meio de emendas com finalidade definida (fonte 700), sendo parte fruto de emendas individuais (CO 3110) e outra parte de emenda de bancada (CO 3120). Nesse caso, a obra poderia ser dividida em dois contratos distintos: um custeado pelo CO 3110 e outro pelo CO 3120, cada qual com seu objeto específico dentro do projeto.

Durante a execução, o contrato vinculado à fonte 1.700.3110 (emenda individual) é liquidado primeiro, mas os recursos correspondentes ainda não foram creditados. Ao mesmo tempo, os recursos do contrato referente à fonte 1.700.3120 (emenda de bancada) chegam antes, apesar de o contrato correspondente ainda não ter sido liquidado. Se a ordem cronológica fosse definida apenas pelo “núcleo da fonte” (700) e pelo convênio, poder-se-ia pensar que o recurso disponível poderia ser empregado para pagar qualquer dos dois contratos atrelados à mesma fonte. No entanto, isso romperia a vinculação original do recurso, a qual, nesse caso, encontra-se no CO, e não na fonte ou no convênio.

Desse modo, a “fonte diferenciada de recursos” a que alude o art. 141 da Lei 14.133/2021 deve contemplar não apenas o “núcleo da fonte”, isso é, o código de três dígitos padronizado nacionalmente, mas, também, a informação complementar denominada de código de acompanhamento da execução orçamentária (CO), quando ela alterar ou adicionar mais um elemento à vinculação original da fonte.

Assim, credores cujos contratos sejam custeados com recursos que possuem as mesmas regras de aplicação estarão na mesma fila. Por outro lado, ainda que compartilhem o mesmo “núcleo de fonte”, credores cujos créditos estejam vinculados a recursos com diferentes regras de aplicação ou de câmputo de despesa para fins de limites fiscais (identificados por meio de COs diferentes) devem ser separados em filas distintas.

Se para o credor não é tão importante a fonte de recursos da qual virá o dinheiro para pagar pelos serviços prestados ou pelos bens fornecidos, para a Administração essa segregação é de extrema relevância, a fim de não apenas honrar o princípio da

impessoalidade, mas de garantir efetividade ao controle de vinculações por meio da classificação por fontes.

Finalmente, vale ressaltar que a ausência de padronização nacional dos códigos de acompanhamento da execução orçamentária (COs) não invalida o argumento central. A tese aqui defendida parte do pressuposto de que a informação complementar representada pelo CO deve ser considerada para fins de segregação na ordem cronológica de pagamentos sempre que ela alterar ou adicionar um elemento à vinculação original da fonte, independentemente da codificação específica adotada pelo ente federado.

Assim, se a estrutura de COs estabelecida por determinado Município evidenciar que recursos classificados sob o mesmo “núcleo de fonte” estão sujeitos a regras de aplicação distintas, a vinculações legais diferenciadas ou a cálculos diversos para fins de limites fiscais, devem ser mantidas filas cronológicas separadas para cada grupo de credores. O critério determinante não é a forma da codificação, mas sim a substância da vinculação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 11. ed. Brasília, DF: STN, 2024. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/133>. Acesso em: 18 nov.2025.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação pública e contrato administrativo**. 8.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

REIS, Heraldo da Costa. MACHADO JR., José Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 35.ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2015.

SANTOS, José Anacleto Abduch. **Dever de pagamento e ordem cronológica na Nova Lei de Licitações**. Zênite Fácil, categoria Doutrina, 27 mai. 2023. Disponível em: <http://www.zenitefacil.com.br>. Acesso em: 16.nov.2025.

TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Leis de Licitações Públicas comentadas**. 16.ed. São Paulo: Jus Podivm, 2025.