

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUARIAIS E CONTABILIDADE.
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

DESPESA PÚBLICA

ALUNO: CARLOS FRANCISCO SILVEIRA MOURA

MATRÍCULA: 9203834

ORIENTADOR: PROF. JOSÉ WILLIAM PRACIANO

FORTALEZA, 1995

DESPESA PÚBLICA

BSFEAC

**Monografia submetida à coordenação do Curso de Ciências Contábeis
como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará.**

Carlos Francisco Silveira Moura

Prof. José William Praciano
ORIENTADOR

ÍNDICE

1 - Introdução.....	01
2 - Generalidades.....	03
3 - O Orçamento Público.....	04
4 - A Despesa Pública.....	07
4.1 - Conceitos e Princípios.....	07
4.2 - Classificação da Despesa.....	09
4.2.1 - Quanto à Natureza.....	09
4.2.2 - Quanto à Afetação Patrimonial.....	09
4.3 - Classificação Legal da Despesa Orçamentária.....	09
4.4 - Estágios da Despesa.....	13
4.4.1 - Empenho	13
4.4.2 - Liquidação.....	14
4.4.3 - Pagamento.....	18
4.5 - Licitação	21
4.6 - O Controle.....	27
4.7 - Restos a Pagar.....	29
4.8 - Despesas de Exercícios Anteriores.....	31
5 - Conclusão.....	32
6 - Bibliografia.....	34

1- INTRODUÇÃO

Apresentamos neste trabalho os principais aspectos que permeiam a questão dos gastos públicos, procurando focalizar o tema de modo prático e objetivo.

Consequência inevitável da evolução dos povos, é sem dúvida, a hipertrofia dos gastos públicos, a qual se observa em todos os países civilizados, qualquer que seja sua forma de governo ou o seu regime político. O crescimento incessante das populações, os serviços públicos de grande monta, a assistência social, as medidas preventivas de toda ordem e tudo o mais que caracteriza o Estado de nossos dias, tem acarretado um aumento considerável das necessidades coletivas, dando lugar este fato a um aumento igualmente considerável da despesa pública.

Na sistematização do trabalho, apresentamos inicialmente, algumas noções sobre Finanças Públicas, Direito Financeiro e Direito Tributário para, em seguida, introduzirmos o Orçamento Público como forma de materialização da ação planejada do Estado. Destacamos a Despesa Pública sob os seus múltiplos aspectos, desde o ponto de vista conceitual, passando pela classificação, até chegarmos aos estágios de execução e formas de controle.

Isto posto, passemos ao desenvolvimento do tema apresentado.

2- GENERALIDADES

Normalmente o Estado não administra com eficiência e eficácia os recursos públicos. Surge então, a necessidade de uma programação bastante específica e obedecendo a controles formais e obrigatórios. A Contabilidade Pública aplica as técnicas de registros e apurações contábeis em consonância com as normas gerais do Direito Financeiro, que por sua vez, constitui o conjunto de normas reguladoras da atividade financeira do Estado.

A Ciência das Finanças estuda a atividade financeira do Estado, explicando, com base em fatos, os fenômenos relacionados com os meios para o custeio dos serviços públicos.

O Direito Fiscal ou Direito Tributário, sub-ramo do Direito Financeiro, ocupa-se das receitas de caráter compulsório, regulamentando as relações Jurídicas entre o Estado, como Sujeito Ativo, e o Contribuinte, como Sujeito Passivo.

A Técnica Orçamentária estuda os diversos tipos de orçamento, a organização da proposta orçamentária, as formas de estimar as receitas, a programação dos custeios, a política dos investimentos e das inversões financeiras, o equilíbrio orçamentário e a tramitação parlamentar da proposta orçamentária até transformar-se no orçamento público

3 - O ORÇAMENTO PÚBLICO

BRASIL

Depois da Constituição, é o orçamento o ato mais importante da vida política e administrativa de um país. Ele espelha a grandeza e a prosperidade de um povo, não sendo exagero considerá-lo o documento fundamental das finanças dos Estados.

É fora de dúvida que, no Estado Moderno, o orçamento se apresenta, antes de tudo, como um plano de trabalhos governamentais, expresso em numerário. Não é tarefa fácil dar-lhe uma definição completa.

“A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos se materializa através do Orçamento Público, que é o instrumento que dispõe o poder público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como os dispêndios a serem efetuados¹¹”

O orçamento público resume programa de governo e plano de administração relativos a um período determinado e expresso sob forma de autorização legal da despesa e receita necessárias.

No início de cada governo o chefe do Poder Executivo elabora seu plano de trabalho que terá a mesma duração de seu mandato, com um ano de defasagem. Assim sendo, cada governo que iniciar, trabalha um ano com o plano do governo anterior.

Esse plano é chamado de Plano Plurianual e será encaminhado ao Poder Legislativo até 31 de agosto e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. É um plano de médio prazo, que ordena as ações do governo, no tocante a metas e objetivos estabelecidos para um prazo de 4 anos. É instituído por lei, determinando, por região, as diretrizes, os objetivos e metas da administração, as

¹ GIACOMONI, James. Orçamento Público. 4 ed. SP: Atlas 1992

despesas de capital e outras decorrentes destas, e ainda as que tiverem relação com os programas de duração continuada.

O Orçamento-Programa é o executor do Plano Plurianual, detalhando-o a cada ano. O prazo de entrega ao Poder Legislativo do projeto de lei orçamentária é o mesmo do plano plurianual, sendo que aquele é encaminhado todo ano. O orçamento-programa põe um destaque as metas, os objetivos e as intenções do governo, realçando o que se pretende realizar. As metas governamentais são classificadas em funções de governo e estas divididas em programas, sub-programas, projetos e atividades.

A Lei das Diretrizes Orçamentárias norteia a elaboração dos orçamentos anuais (orçamento fiscal, de investimentos das empresas e da seguridade social) e compreende as metas e prioridades da Administração Pública. Funciona como ponte entre o plano plurianual e a Lei dos Orçamentos Anuais e será enviada ao Poder Legislativo até 15 de Abril de cada ano e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

O orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo. Entretanto, para real eficácia desse controle, é importante que a constituição orgânica do orçamento se vincule a determinadas regras ou princípios orçamentários. Dos inúmeros princípios apresentados pelos autores, sobressaem-se alguns que já se confirmaram na doutrina pela constância com que são defendidos pela maioria dos financistas.

As previsões de receita e despesa devem referir-se a um período limitado de tempo. Este é o **princípio da anualidade ou periodicidade**, que obriga o Poder Executivo a pedir, periodicamente, nova autorização para cobrar tributos e aplicar o produto da arrecadação.

O princípio da especificação veda as autorizações globais, exigindo que o plano de cobrança de tributos e o programa de custeio e investimentos sejam expostos no orçamento de forma discriminada.

De acordo com o princípio da exclusividade, a lei orçamentária não conterá matéria estranha à previsão de receita e à fixação da despesa.

Segundo o **princípio da unidade**, o orçamento deve ser único. Apesar de existência de três orçamentos (Fiscal, de Investimentos e o da Seguridade Social), há uma consolidação, apesar de serem elaborados independentemente, possibilitando o conhecimento total das finanças públicas.

Pelo **princípio da universalidade**, todas as receitas e despesas devem ser incluídas no orçamento. O objetivo deste princípio é dar a devida clareza e publicidade ao orçamento, evitando que certos administradores inescrupulosos venham a esconder, por conveniência própria a verdadeira situação das finanças do Estado.

A boa ou má qualidade do orçamento depende de sua construção. Pela sua abrangência, segue todo um processo, influenciado por exercícios financeiros anteriores, como também, servindo de base para os posteriores.

A fixação dos objetivos a serem alcançados, como também dos custos dos projetos e atividades necessárias para sua concretização, além, das informações das origens dos recursos compreende a etapa da **elaboração**. É competência do Poder Legislativo a **discussão, votação e aprovação** dos Planos de Custeio e de Investimentos do Poder Executivo. Após a aprovação, a proposta orçamentária passa a ser o orçamento público. Passa-se, então das atividades de estimação da receita e da fixação da despesa às atividades de realização das mesmas. A avaliação refere-se aos trabalhos destinados a julgar o nível de eficiência. O controle da execução do orçamento forma um complexo de procedimentos legais, com a finalidade de assegurar a boa ordem das contas públicas.

4- DESPESA PÚBLICA

4.1 - Conceitos e Princípios

A palavra **despesa** pode ser considerada em diferentes acepções. Comumente exprime saída ou aplicação de recurso pecuniário, à conta de um patrimônio.

Tal conceito leva à conclusão de que despesa é o emprego ou a inversão de uma importância em dinheiro, seja na satisfação de uma necessidade à guisa de consumo economicamente improdutivo, seja na produção ou aquisição de uma utilidade.

Em finanças públicas, despesa corresponde à aplicação pelo Estado de qualquer parcela de sua receita na promoção do bem público.

Segundo João Angélico, “Despesa Pública é todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores².” Fica claro, pelo conceito, que a despesa pública não é apenas aquela autorizada na lei orçamentária. Ela também se compõe dos créditos adicionais autorizados no decorrer do período e das despesas extra-orçamentárias que não precisam da autorização legal.

De acordo com Lino Martins da Silva, “constituem despesas todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das Leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos³”.

Despesa pública é emprego de dinheiro. É isso, precisamente, o que ensina Aliomar Baleeiro, quando afirma que “toda despesa pública pressupõe, como elemento essencial, emprego de dinheiro para objetivos públicos. Em consequência, se o objetivo

público é alcançado sem essa aplicação de dinheiro, não há despesa pública, mas outro processo financeiro e administrativo⁴ .

Como se vê, definir é realmente mera questão de ponto de vista, dependendo, geralmente, da natureza do grupo de fenômenos em que o autor deseja situar-se. A despesa pública não foge a essa injunção. Assim, se quisermos defini-la em termos globais, diremos que ela é a soma de todas as inversões ou aplicações de numerário realizadas pelo Estado, objetivando a promoção do bem público.

Se, porém, quisermos defini-la em seu sentido mais exato, diremos que é qualquer inversão de numerário feita pelo Estado, através da autoridade competente e em virtude da lei, para a satisfação de um fim que lhe seja próprio.

Definida nestes termos, a despesa pública salienta, de maneira bem clara, os requisitos essenciais que a identificam: uma economia monetária, interesse público e intervenção de autoridade competente na sua realização.

De acordo com o artigo 70 da Constituição Federal /88, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária obedecerá aos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia da receita. Os três primeiros princípios referem-se à despesa e os dos últimos à receita. Além dos três princípios expressos na Constituição Federal, a despesa deve obedecer ainda ao princípio da oportunidade. Temos assim, os quatro princípios da despesa pública: Legitimidade, Oportunidade, Economicidade e Legalidade.

A despesa para ter legitimidade, precisa ser aprovada por um órgão de representação popular. Além de legítima, a despesa deve ser oportuno, ou seja, de acordo com a necessidade pública.

A relação custo-benefício é a grande decisão da administração privada. O benefício que será apresentado é maior ou menor do que o custo? Este é o princípio da economicidade que foi retratado pela Constituição.

Não basta que a despesa seja legítima, oportuna e econômica. Ela deve ser também legal. O princípio da legalidade posiciona a despesa dentro das exigências da lei, não podendo o administrador fugir dos preceitos legais.

4.2 - Classificação da Despesa

A despesa pode ser classificada de diferentes formas, a saber:

4.2.1 - Quanto à Natureza:

Despesas Orçamentárias - Dependem de autorização legislativa, pois compõem o orçamento. São disciplinadas pela Lei 4320/64 e não podem ser efetivadas sem o respectivo crédito orçamentário.

Despesas Extraorçamentárias - Não compõem a lei orçamentária e independem de autorização legislativa. São saídas resultantes de devoluções de cauções recebidas, fianças, consignações em folhas de pagamento, descontos realizados, depósitos etc.

4.2.2 - Quanto à Afetação Patrimonial:

Despesas Efetivas - São despesas que contribuem para a diminuição do patrimônio do Estado.

Despesas por Mutações Patrimoniais São saídas compensatórias do patrimônio. Não alteram o patrimônio público.

4.3- Classificação legal da Despesa Orçamentária

No enfoque legal-administrativo, são observados quatro critérios de classificação da despesa: Institucional, funcional-programática, econômica e por elementos.

Comentaremos a Classificação Funcional- Programática e a Classificação por elementos, posto que a classificação Institucional objetiva evidenciar as unidades orçamentárias responsáveis pela execução da despesa. De acordo com o artigo 14 da Lei Federal 4320/64 , unidade orçamentária é “o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”. É uma classificação simples e antiga.

A classificação por Elementos é o desdobramento da classificação Econômica.

É de grande importância o critério de classificação Econômica, pois ele informa a participação do governo na renda nacional.

Esta participação cresceu muito nos últimos tempos e para avaliar essa participação no Produto Interno Bruto, é que foi desenvolvida tal classificação.

De acordo com a Lei 4320/64, a classificação econômica da despesa é a seguinte.

Despesas Correntes	(Categoria econômica)
Despesas de Custeio	(Sub-categoria econômica)
Transferências Correntes	(Sub-Categoria econômico)
Despesas de Capital	(Categoria econômica)
Investimentos	(Sub-categoria econômica)
Inversões Financeiras	(Sub-categoria econômica)
Transferências de Capital	(Sub-categoria econômica)

BSFEAC

As despesas correntes constituem-se num conjunto de gastos operacionais realizados pelo governo com o objeto de promover a execução, a manutenção e o funcionamento das suas atividades.

A Lei define cada sub-categoria econômica da seguinte forma:

Despesas de Custeio são as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de construção e adaptação de bens móveis. As despesas com custeio possuem todas as propriedades dos gastos correntes e são compostos pelos dispêndios com pessoal, manutenção e operação dos serviços, diários, gratificações, material de consumo etc.

Transferências correntes são dotações para as despesas as quais não corresponda contrapartida direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado. As transferências correntes representam as dotações que não correspondem a uma prestação de serviço ou aquisição de bens de consumo pela unidade de governo que as realizou. Estas transferências, porém, se transformarão em custeio nas unidades de governo que as receberam. Compõem esses gastos as transferências intergovernamentais, as subvenções econômicas, transferências operacionais, abono de família, juros da dívida contratada, encargos da dívida, correção monetária etc.

As despesas de capital representam os dispêndios que contribuem para formar um bem de capital ou acrescentar valor a um bem já existente, realizados por meio de compra, transferência ou outro meio de aquisição das propriedades entre as entidades do setor público ou do setor privado para o setor público.

Os investimentos constituem as despesas de capital correspondentes à aquisição ou surgimento de novos bens ou ao acréscimo de valores aos bens já existentes. Segundo a lei, são as dotações, para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização

destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição ou instalações, equipamentos e material permanente, e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

As inversões financeiras têm o mesmo princípio dos gastos de investimentos com a ressalva de que elas se relacionam com a formação ou aquisição de um bem em uso.

Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

- I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;
- II- aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital;
- III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros;

As transferências de capital são dotações para investimento ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independente de contra prestação direta em bens ou serviços. Incluem-se nessa categoria as transferências intergovernamentais, as contribuições para despesas de capital, amortização da dívida interna etc.

A classificação Funcional-Programática refere-se aos desmembramentos dos gastos de acordo com as funções e os programas a serem executados pelo governo. Esta classificação é de fundamental importância para a implantação efetiva do orçamento-programa, cujo objetivo é aumentar a eficiência e a eficácia na programação dos gastos do governo. De acordo com o anexo 5 da Lei 4320/64, a classificação funcional-programática é composta de funções que são desdobradas em programas e estes em subprogramas. Os subprogramas são divididos em projetos e atividades.

As funções são as divisões das áreas de atuação do governo, num total de 16. Os programas evidenciam os objetivos atingidos na execução orçamentária. Os subprogramas são um detalhamento do programa. Os projetos envolvem operações limitadas no tempo, enquanto as atividades são realizadas permanentemente.

O critério de classificação funcional-programática deve ser utilizado em todos os níveis da Administração Pública, ou seja, da Administração Federal aos pequenos municípios.

4.4 - Estágios da Despesa Pública

Na fase da execução do orçamento, a despesa pública é composta pelos seguintes estágios: empenho, liquidação e pagamento. Para efeito deste trabalho consideraremos os estágios acima citados e amparados pela legislação pertinente, embora outros autores defendam a existência de mais estágios.

4.4.1 -Empenho

O artigo 58 da Lei 4320/64 conceitua:

“ O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

O artigo 60 esclarece:

“É vedada a realização de despesa sem o prévio empenho”.

E o artigo 61 complementa:

Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação próprios”.

O empenho é uma das fases mais importantes por que passa a despesa pública.

É o grande instrumento com que contar a Administração Pública no acompanhamento e controle de seus orçamentos. O empenho significa o enquadramento da despesa no crédito orçamentário (autorização constante na lei orçamentária que possibilita o gasto) adequado, que deduz da dotação (quantidade de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário) o montante dessa despesa. O empenho pressupõe anterioridade. Contratar serviço, compra ou obra e só depois empenhá-lo é fraude e sujeita o ordenador de despesa às penas cominados na lei.

Além dos itens que caracterizam legalmente a Nota de Empenho, é importante observar a data de sua emissão. Por essa informação é verificado se o empenho é anterior à contratação do fornecedor. A nota de empenho será emitida em quantas vias forem necessárias, sendo todas elas assinadas pelo ordenador de despesa e a primeira via entregue ao fornecedor. Somente de posse da primeira via da nota de empenho é que o fornecedor irá iniciar seu trabalho.

Somente em circunstâncias especiais previstas na legislação será admitido a dispensa da nota de empenho. Trata-se de despesas sigilosas que impossibilitam a emissão de qualquer documento que o torne público.

4.4.2 - Liquidação

É o ponto culminante, crucial mesmo, da difícil questão da despesa pública. Nela se encontra a fonte de muitos males e abusos administrativos.

O empenho, como foi enfatizado, se reveste de magna importância, portanto é ato compromisso. Contudo, sua legalidade não exclui, em absoluto, a ocorrência eventual de fraude.

Na fase da liquidação, concorrem operações administrativas, apoiadas em documentos probatórios suficientes para reconhecer a despesa efetuada, sua regularidade e a exigibilidade do crédito contra o Estado, permitindo, com isso, que seja expedida a correspondente ordem de pagamento.

A liquidação implica reconhecimento do compromisso assumido no estágio do empenho, o qual se transforma em dívida certa (certeza de sua existência) e líquida (determinada em seu *quantum*).

A lei nº 4.320-64, quando trata do assunto, tem redação límpida.

À luz do disposto no artigo 63 desse diploma:

“ A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

O artigo 256 do Regulamento Geral de Contabilidade Pública (RGCP), de 1922, já assim a definia.

No § 1º do citado artigo 63, está anotado:

“Essa verificação tem por fim apurar:

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

II - a importância exata a pagar;

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

Uma reprodução, praticamente, do parágrafo único do mencionado artigo 256 do RGCP.

O mesmo artigo 63, em seu § 2º, prescreve:

“ A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

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

Infere-se que o empenho é indispensável ao processo de liquidação.

A verificação do direito dos credores deve abarcar a declaração, ou o atestado, da entrada efetiva e da aceitação do material, da prestação real e da aprovação do serviço ou da execução comprovada e correta da obra.

É imprescindível, pois, a prova da realidade dos fornecimentos nas condições pactuadas, como também em relação à qualidade, ao preço, ao prazo etc.

À Administração incumbe o direito-dever de exigir a fiel observância do que foi avençado. O descumprimento, pelo fornecedor de bens ou serviços, lhe acarretará penalidade ou sanção.

Na prática, são freqüentes os certificados gratuitos, fraudulentos. Quem lida nos órgãos públicos, ouve falar, por exemplo, em compra de material que se pagou como se fora outro, para o qual havia verba.

Constatam-se, seguidamente, declarações absurdas. Em uma nota de empenho relacinada com adiantamento (Ver artigo 68 da Lei nº 4.320.), atesta-se, por exemplo, que os materiais ou serviços foram recebidos ou prestados.

Curiosa é a preocupação excepcional, justa, com a ordenação da despesa. Geralmente, só os titulares das unidades e funcionários de alto nível, com delegação,

podem fazê-lo. No momento da liquidação, pelo contrário, se observa, amiudadamente, descaso ou desleixo. Servidores inabilitados apõem sua assinatura na declaração. Dever-se-ia delegar competência somente a funcionários gabaritados.

Ao órgão de contabilidade compete impedir que se reconheça direito creditório, se este se tiver constituído irregularmente.

É fundamental o controle eficacíssimo da despesa em todas as suas fases, para frustrar os administradores solertes e assegurar a boa aplicação dos direitos públicos.

Lamentavelmente, na maioria dos entes públicos, não se fiscaliza adequadamente a despesa no estágio da liquidação. É incrível que até hoje se admita como verdadeira e insuscetível de impugnação a declaração de um almoxarife, por exemplo, atestando a entrada do material, ao mesmo tempo em que, para outros requisitos, existe um cortejo de formalidades, de cuja observância não se discrepa uma linha. Exigem-se classificações, conferências, vistos sem número - o que indica que há controle nessa área, mas o recebimento do material passa a constituir dogma de fé com a simples assinatura de um único responsável.

A moralidade da administração pública não pode permitir a continuação desse *status quo*.

Em resumo, não se justifica que o órgão maior de controle interno - a Contadoria - se limite a fiscalizar o empenhamento. Sua ação deve estender-se à fase da liquidação. Do contrário, existe o risco de esta converter-se numa burla.

O duplo exame prévio e correicional do empenho e da liquidação produz excelente resultado: obsta as práticas abusivas.

Objetivamente, no ato do recebimento do material, da verificação de ter sido prestado o serviço ou executada a obra, deveria intervir, conjuntamente com o

funcionário ou outro responsável que haja de atestar uma ou outra coisa e, mediante designação anterior, um servidor, competente e idôneo, da Contadoria. Ele lançaria também sua assinatura na nota de empenho, na fatura etc., desde que constataste a inteira conformidade do fornecimento, serviço ou obra com a documentação pertinente (contrato, nota de empenho, etc). Sempre que ocorressem motivos para a recusa de declaração, aquele técnico imediatamente os exporia ao órgão responsável, para as providências cabíveis.

Para tanto, conviria normatizar sua intervenção, sendo recomendável seu revezamento sistemático.

Nos organismos maiores, caberia a existência, inclusive, de uma comissão.

Assim, não se pagaria material que não entrou, serviço não-prestado, obra não-executada ou coisa diversa daquilo que estiver escrito na nota de empenho, na fatura, etc., sob a responsabilidade de um funcionário apenas, para o qual, de ordinário, ninguém pede contas de sua afirmação.

4.4.3 - Pagamento

A liquidação gera o efetivo compromisso de o Estado pagar, inscrevendo-se o valor pertinente no passivo financeiro.

Na fase do pagamento, ocorre saída de dinheiro, que é entregue ao credor, extinguindo-se a obrigação, ou seja, a dívida anteriormente constituída, em troca da respectiva quitação.

A palavra “pagamento”, na linguagem mais simples, aplica-se principalmente à prestação em dinheiro.

O pagamento da despesa liquidada é precedido da ordem. A lei nº 4.320-64, em seu artigo 64 define:

“ A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

A forma mais simples de autorizar o pagamento: PAGUE-SE. (Data e assinatura, naturalmente.) Nos empenhos ordinários, por exemplo, na própria nota de empenho; nos empenhos globais (pagamento parcelado), no documento do credor (fatura),

Impõe-se o controle específico dos pagamentos parciais.

No parágrafo único do artigo 64 da Lei nº 4.320, lê-se:

“ A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade”.

Já se constatarem inúmeros casos em que a Contadoria recebe o processo de despesa somente depois de efetuado o pagamento, como fato consumado - um descomedimento que precisa ser reprimido.

A ordem será:

singular, se expedida a favor de uma pessoa; e

coletiva , quando em um ato apenas é autorizado o pagamento de vários credores.

Podem firmá-la o Chefe do Executivo, ministros, secretários etc. ou funcionários com delegação de competência.

Nos Municípios, geralmente, constitui atribuições do Secretário da Fazenda.

Pode ser:

permanente, quando consignada em lei ou regulamento; ou

transitória, na hipótese de constar em ato de autoridade competente.

O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos especiais, por meio de adiantamento.

Nos termos do artigo 74 do Decreto- Lei nº 200, de 25-02-67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências:

Na realização da receita e da despesa pública será utilizada a via bancária, de acordo com as normas estabelecidas em regulamento.

No § 2º do artigo citado, preceitua-se o seguinte:

O pagamento de despesa, obedecidas as normas que regem a execução orçamentária (Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964), far-se-á mediante ordem bancária ou cheque nominativo, contabilizado pelo órgão competente e obrigatoriamente assinado pelo ordenador da despesa e pelo encarregado do setor financeiro.

A generalização da ordem bancária é vantajosa. Será recomendável o emprego de modelo próprio.

O cheque nominativo representa modalidade interessante em certos casos, mas não deve ser a regra. Convirá extraí-lo com cópia , para anexação aos documentos de despesa.

O pagamento em espécie só é admissível em circunstâncias excepcionais.

É dada na conta, na presença de quem paga. O credor declara a importância recebida, data e assina- o recibo comum.

Quando se paga através de ordem bancária, o documento fornecido pelo estabelecimento (aviso de débito) é bastante.

Nenhuma quitação será feita sob reserva ou condição.

Os credores, não raro, credenciam ou delegam competência a elementos de sua organização para receberem valores.

Os instrumentos de procuração devem ser rigorosamente controlados.

BSFEAC

4.5 Licitação

O Regulamento do Código da Contabilidade Pública da União, instituído pelo Decreto nº 15.783, de 8 de novembro de 1922, constitui-se no primeiro ato normativo a tratar de licitações e contratos administrativos, consagrando, entre outras, a regra do menor preço como fator essencial no julgamento das propostas.

Já a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados dos Municípios e do Distrito Federal, estabeleceu, em seu art. 70, que a aquisição de material, o fornecimento e a adjudicação de obras e serviços serão regulados em lei, respeitado o princípio da concorrência.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, fixou normas relativas a licitações para compras, obras, serviços e alienações, a serem observadas na Administração Direta e nas autarquias.

Com a edição do Decreto- Lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986, foi instituído o estatuto jurídico das licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, compras, alienações, concessões e locações, no âmbito da Administração Federal centralizada e autárquica, estendida a aplicação de suas normas gerais aos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios, e a observância e seus princípios básicos às sociedades de economia mista, empresas e fundações públicas.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, estabelece que a contratação de obras, serviços, compras e alienações passa, obrigatoriamente, pelo processo de licitação pública, nos termos da lei.

Disciplinando a matéria, tem-se, contemporaneamente, a edição da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. O novo Estatuto estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei nº 8.666-93, que institui normas para licitações e contratos administrativos, trouxe alterações significativas em relação às disposições contidas no Decreto-Lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986, dentre as quais, cabe destacar:

A sujeição, de forma expressa, de todos os Poderes, órgãos e entidades da Administração Pública de qualquer esfera governamental ao regime da Lei, uma vez que todos os seus dispositivos são considerados normas gerais;

2. a consagração dos princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da isonomia;

3. a ampliação do conceito de projeto básico;

4. a introdução das definições de obras, serviços e compras de grande vulto, de empreitada integral e de conjunto de licitações;

5. a inclusão de publicidade como serviço obrigatoriamente sujeito a procedimento licitatório;

6. a fixação do sorteio como critério final de desempate entre propostas iguais, nas licitações do tipo "menor preço", ressalvada a preferência em função da origem dos bens e serviços;

7. a escolha da modalidade de garantia contratual, que deixou de ser prerrogativa do contratado e passou à Administração;

BSFEAC

8. a fixação do critério de cálculo do reajuste de preços, a ser efetuado a partir da data da proposta ou do orçamento até a data do adimplemento da obrigação contratual;

9. a atualização monetária, a ser calculada de acordo com critérios obrigatoriamente previstos no ato convocatório;

10. o parcelamento das compras, visando à economicidade;

11. a viabilidade de parcelamento das obras e serviços, preservada a modalidade de licitação correspondente ao valor global da obra ou serviço;

12. a possibilidade de doação de imóveis entre órgãos e entidades de qualquer esfera de governo;

13. a normatização sobre convênios, cuja celebração dependerá de prévia aprovação do respectivo plano de trabalho;

14. a responsabilidade solidária do contratado e do agente público responsável, se ocorrer superfaturamento, nos casos de dispensa ou de inexigibilidade de licitação;

15. a publicação obrigatória das dispensas, exceto as efetuadas em razão do valor, das inexigibilidades e do retardamento na execução das obras e dos serviços;

16. a possibilidade de exigência de garantia de até 1% do valor estimado para contratação como requisito à qualificação econômico-financeira;

17. a obrigatoriedade de iniciar-se o processo licitatório com audiência pública nas licitações ou conjunto de licitações cujo valor seja superior a 100 vezes o limite previsto para concorrência de obras e serviços de engenharia;

18. a anexação, ao processo de licitação, do ato de designação da Comissão de Licitação ou do responsável pelo Convite, bem como dos pareceres técnicos ou jurídicos sobre a licitação, dispensa ou inexigibilidade;

19. a fixação, no edital, dos critérios de aceitabilidade dos preços unitários e global;

20. a faculdade de solicitação, pelo órgão de controle interno, para exame, de cópia do edital de licitação já publicado, antes da abertura das propostas obrigando-se os órgãos e entidades a adotar as medidas corretivas que lhes forem determinadas;

21. a determinação de que os valores, preços e custos utilizados nas licitações tenham como expressão monetária a moeda corrente nacional, à exceção das concorrências de âmbito internacional, em que o edital deverá ajustar-se às diretrizes da política monetária e do comércio exterior;

22. a apresentação de garantia, por parte de empresa prestadora de serviços técnicos especializados, de que seu corpo técnico realizará pessoal e diretamente os serviços, quando constar em processo licitatório a relação de integrantes, ou esta constituir elemento de justificação de dispensa ou inexigibilidade;

23. a alteração dos prazos para recebimento das propostas nas modalidades de licitação Concurso e Convite, que passaram, respectivamente, para 45 dias e 5 dias úteis, bem como a fixação do prazo de 45 dias para licitações do tipo “melhor técnica” ou técnica e preço” e para contrato executado sob o regime de empreitada integral;

24. a determinação de que o recebimento das compras, nas modalidades Tomada de Preços e Concorrência, seja efetuado por comissão;

25. a reabilitação de contratado ao qual a Administração declarou inidôneo fica condicionada ao ressarcimento dos prejuízos resultantes e ao decurso do prazo previsto na suspensão temporária;

26. a possibilidade de qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica representar aos Tribunais de Contas e aos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno contra irregularidades na aplicação da Lei nº 8.666-93;

27. a exigência de que a cada novo Convite, realizado para objeto idêntico ou assemelhado, existindo na praça mais de 3 (três) possíveis interessados, sejam convidados pelo menos 2 (dois) licitantes que não participaram da licitação anterior, caso esta tenha sido anulada ou revogada.

28. a fixação, no edital, dos índices contábeis e critérios de avaliação com vista a comprovar a boa situação financeira da empresa;

29. a permissão, ao licitante brasileiro, de, nas concorrências internacionais, também cotar seus preços em moeda estrangeira, bem como a incidência, sobre as propostas estrangeiras, para efeitos de julgamento, dos mesmos tributos que oneram os licitantes brasileiros;

30. a definição expressa do termo adimplemento de obrigação contratual;

31. a vedação de pagamento com preterição da ordem cronológica de apresentação da fatura;

32. a possibilidade de participação de não-cadastrados em Tomada de Preços, desde que atendam as condições para cadastramento, bem como a participação de outros interessados, além daqueles convidados, na modalidade Convite, desde que cadastrados;

33. a restrição dos tipos de licitação “de melhor técnica” e de “técnica e preço” aos serviços de natureza predominantemente intelectual;

34. a tipificação de crimes e a cominação de penas;

35. a obrigatoriedade de os magistrados, os conselheiros dos Tribunais de Contas e os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de qualquer dos Poderes, quando em autos ou documentos verificarem a existência dos crimes definidos na Lei nº 8.666-93, remeterem ao Ministério Público as cópias necessárias ao oferecimento da denúncia.

BSFEAL

O novo estatuto jurídico das Licitações e Contratos Administrativos, consubstanciado na Lei nº 8.666-93, traz em seu bojo princípios basilares à Administração Pública, que todos desejam digna e proba, mediante dispositivos assecuratórios da preservação dos interesses da comunidade, da transparência na aplicação dos recursos públicos e da punição dos que atentam contra as normas nele estabelecidas.

A Lei nº 8.666-93, inobstante não ter havido o prazo necessário para a interpretação de suas normas e a adaptação, a elas, dos órgãos e entidades da administração pública, uma vez que editava com vigência imediata, revela-se de todo inquestionável como o marco inicial de uma nova era, com disposições claras e rígidas sobre a forma como a Administração despenderá os recursos públicos na aquisição de bens e serviços, bem como na realização de obras.

Cabe destacar o papel do profissional da Contabilidade, que passa a ter exigida a sua atuação, em especial:

- a) na determinação dos custos dos serviços, com vista à elaboração dos orçamentos detalhados que devem compor o projeto básico;
- b) na liquidação da despesa, a qual, segundo a Lei, deve ser feita pelo órgão de contabilidade;
- c) na fixação dos índices contábeis e critérios de avaliação;
- d) na análise das demonstrações contábeis, sob o aspecto da atualização e do comprometimento da capacidade financeira; e
- e) no desempenho de suas atribuições como titular ou servidor de órgão integrante do sistema de controle interno.

Cumprir, ainda, o desafio ao exercício de cidadania que a Lei nº 8.666-93 propõe, na medida em que assegura o direito, ao cidadão, de acompanhar todo o

procedimento licitatório e representar aos órgãos de controle interno e externo sobre irregularidades na sua aplicação.

Impõe asseverar, por fim, que a edição de provimentos legislativos sobre realização de despesa pública, os quais, num primeiro momento, podem parecer excessivamente rígidos, visa, na sua essência, a assegurar que a aplicação dos recursos públicos ocorra de forma correta e transparente.

4.6 - O Controle

A Lei 4320/64 estabelece dois sistemas de controle da execução orçamentária: interno e externo. A Constituição Federal de 1988 manteve esse entendimento e deu-lhe um sentido mais abrangente, de acordo com o estabelecido no artigo 70:

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

Através deste preceito legal, entendemos a ampliação do conceito de controle, passando a abranger, também, as áreas operacional e patrimonial, além de enquadrar diretamente, o controle da aplicação das subvenções e a própria política de incentivos fiscais.

O artigo 75 da Lei 4320/64 especifica o controle no plano orçamentário, definindo:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - A legalidade dos atos que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - A fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- III - O cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Os itens I e II referem-se aos aspectos jurídico - legais do controle orçamentário e o item III representa uma evolução nas concepções de controle, graças as novas formas de estruturação do orçamento.

O artigo 74 da Constituição Federal de 1988 define os objetivos principais do controle interno, obrigando os três poderes a manterem controle interno e determinando a realização de avaliações relativamente ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento: plano plurianual, programas e orçamentos.

Outra inovação positiva no campo do controle, é o caso do inciso II do artigo 74 que define como uma das finalidades do controle a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia.

As oportunidades para o exercício do controle são definidas no artigo 77 da Lei 4320/64:

“ A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária sua prévia, concomitante e subsequente”.

A verificação prévia se dá através do Empenho. A verificação concomitante é realizada através de relatórios de andamento, balancetes periódicos etc. A verificação subsequente terá por base os relatórios finais, prestações de conta e balanços elaborados após a execução do empreendimento ou encerramento do exercício.

O exercício do controle externo é da competência do Poder Legislativo que conta para tal com o auxílio dos Tribunais de Contas.

Estabelece o artigo 81 da Lei 4320/64:

O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Tanto a Constituição Federal como a Lei 4320/64 mostrem, de forma clara, que os pontos básicos de interesse do controle externo são os aspectos legais ligados à questão dos dinheiros públicos e à observância dos limites financeiros consignados no orçamento.

A Constituição Federal confere ao Tribunal de Contas da União e por extensão aos congêneros estaduais, autonomia e independência, similares àquelas dos órgãos judiciários.

4.7 - Restos a Pagar

As despesas legalmente empenhadas, mas pendentes de pagamento até o encerramento do exercício financeiro em que competia pagar, são denominadas Restos a Pagar e serão registradas como crédito nominal do fornecedor e o pagamento será efetuado quando regularizado o processo.

A legislação (artigo 36 da Lei 4320/64) impõe a separação dos restos a pagar em despesas processadas e despesas não processadas. Por despesas processadas entende-

se aquelas despesas que completaram o estágio da liquidação, pelo menos até a autorização de pagamento, faltando o pagamento ser efetivado. Já as despesas não processadas são as que não concluíram o estágio de liquidação.

4.8 - Despesas de Exercícios Anteriores

O orçamento pode consignar dotação específica destinada ao processamento de despesa resultantes de exercícios encerrados.

A criação desse crédito objetiva a eliminação, ou redução, da abertura ou créditos especiais destinados a atender pagamentos de despesas que, por diversas razões, não puderam ser pagas em exercícios anteriores.

A Lei 4320/64 em seu artigo 37, estabelece que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível a ordem cronológica.

Considerando que toda despesa deve ser precedida de empenho, as Despesas de Exercícios Anteriores, a rigor, só poderiam existir em decorrência de um direito reconhecido após o encerramento do exercício. Do contrário, não se justificaria sua existência sem o prévio empenho. Na prática, muitas despesas são permitidas sem o prévio empenho por inexistência de saldo disponível, porquanto são absolutamente indispensáveis ao cumprimento do programa de trabalho. A justificativa está na natureza da despesa.

5- CONCLUSÃO

A Constituição da República inovou em vários campos, entre os quais se destacam os do planejamento e do controle. Neste, por exemplo, introduziu conceitos gerenciais de eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, que podem ser identificados nos seus artigos 70 a 74, §§ e incisos respectivos.

Além disso, a Constituição manda publicar resumos da execução financeira e orçamentária e, também, colocar à disposição do contribuinte a prestação de contas para exame e arguição da legitimidade do que ali é apresentado. Assim, identificam-se as responsabilidades das Administrações Governamentais.

A imprensa tem noticiado grande número de fraudes, falcaturas, desvios, corrupção e até formação de quadrilhas dentro dos organismos públicos. Impõe-se uma pergunta: que papel está desempenhando o Controle Interno nessas administrações?

Faz-se necessário, pois, que as administrações públicas sofram uma reestruturação técnica e científica, capaz de atender ao processo como um todo, e não somente a atividades isoladas

Neste processo, é essencial a busca da produtividade e de maior eficiência na obtenção de bens e serviços a serem oferecidos à comunidade, utilizando os instrumentos de controle, de forma a dimensionar os recursos públicos e a sua aplicação, bem como coibir a malversação do dinheiro público. O lógico seria que os chamados representantes do povo funcionassem como porta-vozes da coletividade que os escolhe. Entretanto, muitos legislativos se portam de modo displicente e irresponsável em relação ao projeto orçamentário, o qual deveria ser esmiuçado, para adaptá-lo aos interesses de coletividade. Com efeito, não raro, falta sensibilidade ao executivo para detectá-los,

quando não opta por programas incoerentes, impróprios ou desdenhosos dos interesses legítimos da massa de contribuintes. Os legisladores não podem esquecer que a lei de orçamento é a mais importante que, anualmente, lhes compete discutir e votar.

As denúncias de escândalos que, pelo enfraquecimento moral de muitos, já não escandalizam, devem ser rigorosamente apuradas, e os culpados punidos. Sabem para onde vai o dinheiro público e como ele é gasto é um direito de todo brasileiro.

Num Estado plenamente democrático, o cidadão é o legítimo Juiz de todos os poderes do Estado, por contribuir para a manutenção de sua máquina administrativa e constituir a razão de ser de sua existência.

6 - BIBLIOGRAFIA

ANGÉLICO, João. Contabilidade pública. 6, ed. São Paulo:
Atlas, 1985

GIACOMONI, Jonas. Orçamento Público, 4. ed. São Paulo:
Atlas, 1992

SILVA, Fernando Antonio Resende da. Finanças Públicas.
São Paulo: Atlas, 1979.

RIANI, Flávio. Economia do setor público. 2 ed.
São Paulo: Atlas, 1990

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à ciência das finanças. 14 ed. Rio de
Janeiro: Forense, 1984

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. Nº 80

LEI 4320 DE 17 DE MARÇO 1964

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.