

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

BSFEAC

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE**

MONOGRAFIA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

"DESPESA PÚBLICA"

ALUNO: GIOVANI RIBEIRO GRANGEIRO

PROFº ORIENTADOR: JOSÉ WILLIAM PRACIANO

1995

SUMÁRIO

1- INTRODUÇÃO.....	01
2- CONCEITUAÇÃO.....	02
3- CLASSIFICAÇÃO.....	03
3.1 - QUANTO À NATUREZA.....	03
3.2 - QUANTO À CATEGORIA ECONÔMICA.....	05
3.3 - CLASSIFICAÇÃO POR ELEMENTOS.....	13
3.4 - CLASSIFICAÇÃO POR ITENS.....	15
3.5 - CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL-PROGRAMÁTICA.....	16
3.6 - INSTITUCIONAL.....	19
3.7 - COMENTÁRIOS.....	21
4 - ESTÁGIOS DA DESPESA.....	24
4.1 - PROGRAMAÇÃO.....	25
4.2 - EMPENHO.....	26
4.3 - LIQUIDAÇÃO.....	30
4.4 - PAGAMENTO.....	32
4.4.1 - SUPRIMENTO.....	33
5 - LICITAÇÃO.....	37
5.1 - CONCORRÊNCIA.....	38

5.2 - TOMADA DE PREÇOS.....	38
5.3 - CONVITE.....	39
5.4 - CONCURSO.....	39
5.5 - LEILÃO.....	39
5.6 - DISPENSA DE LICITAÇÃO.....	40
6 - DESPESA DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	41
7 - DESPESA REALIZADA.....	43
7.1 - RESTOS A PAGAR.....	43
7.2 - PRESCRIÇÃO.....	44
8 - CONTROLE.....	44
8.1 - CONTROLE INTERNO.....	45
8.1.1 - PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	46
8.1.2 - TOMADA DE CONTAS.....	46
8.2 - CONTROLE EXTERNO.....	47
9 - CONCLUSÃO.....	48
10 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	50

1. INTRODUÇÃO

Sabemos que o ramo da contabilidade que aqui analisamos é algo muito complexo, porém tentaremos da forma mais clara possível dissertar a respeito do assunto a que nos propomos, fazendo um apanhado geral, sem deixarmos de lado os detalhes, sobre o que vem a ser **despesa pública**.

Nos propomos no desenrolar deste trabalho, abordar todos os aspectos pertinentes a despesa, seus estágios, seus desdobramentos, e todo o efeito participativo que ela tem em uma administração pública.

Como fonte de pesquisa legal nosso trabalho se apóia substancialmente na Lei que rege a Administração Pública neste País (4.320 DE 17 DE MARÇO DE 1964), sempre a citando quando necessário se fizer.

2. CONCEITUAÇÃO DA DESPESA PÚBLICA

Constituem Despesa Pública os gastos fixados na Lei Orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública, ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Todas as saídas, dispêndios ou despesa pública são expressões sinônimas, ou seja, são todos os esforços financeiros realizados pelo Estado com o objetivo de atender as necessidades básicas de uma comunidade.

Podemos denominar também Despesa Pública como sendo todo o pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores.

3. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA

3.1 QUANTO A SUA NATUREZA

A Despesa Pública , quanto a sua natureza, classifica-se em: Despesa Orçamentária e Despesa Extra-Orçamentária.

A Despesa Orçamentária é aquela cuja sua execução depende de prévia autorização legislativa, é preciso ser apreciada e conseqüentemente aprovada pelo legislativo de cada Governo.

Sua execução está na dependência de existência de créditos orçamentários correspondentes, ou seja, é a despesa que foi fixada no orçamento público.

A Despesa Extra-Orçamentária, como o próprio nome sugere, independe de Lei Orçamentária para que seja realizada, conseqüentemente também não carece de prévia aprovação por parte do poder legislativo.

De acordo com os artigos 12 e 13 da Lei 4.320/64 e o seu anexo 4, a Despesa Orçamentária subdivide-se em Despesa Corrente e Despesa de Capital e são estas subdivisões que compõem a classificação econômica da despesa pública.

- Despesas correntes
 - despesas de custeio
 - transferências correntes

- Despesas de Capital
 - investimentos
 - inversões financeiras
 - transferências de capital

3.2. CLASSIFICAÇÃO QUANTO À CATEGORIA ECONÔMICA

BSFEAC

3.2.1. AS DESPESAS CORRENTES

É formada pelas Despesas de Custeio e pelas Transferências Correntes

Despesas de Custeio: são os recursos destinados a manutenção de serviços já criados, incluindo-se nesse grupo as despesas de manutenção e conservação e adaptação de bens imóveis (Art. 12; parág. 1o. Lei 4.320/64).

São todos os gastos promovidos pelo Governo com o objetivo de manutenção e funcionamento dos seus órgãos, sendo os mesmos de natureza estritamente operacional.

Transferências Correntes: caracterizada pela não contraprestação direta da despesa em bens e serviços, as transferências polarizam o seu mecanismo de atuação pois

sempre se evidenciam como um ato bilateral no qual participam de um lado a entidade que faz a transferência (doadora) e do outro a entidade que recebe (beneficiada).

Tal dispensa de exigibilidade deve-se a natureza deste tipo de despesa, que geralmente se constitui em ato compensatório de saída do passivo financeiro por entrada no ativo financeiro de receitas extra-orçamentárias se constituindo em entrega ou restituição de valores recebidos, como por exemplo cauções, depósitos, consignações e outros.

Essas transferências podem se realizar do setor público para o setor privado, neste caso em forma de Subvenção do Estado para uma entidade privada que explore serviço de interesse público, porém deficitário.

Também podem ocorrer dentro do seio do setor público, como por exemplo as transferências que a União faz para os Estados, afim de que estes realizem determinados serviços.

De acordo com o exposto no parágrafo 3º do Artigo 12 da Lei 4320/64, "Consideram-se subvenções, para os efeitos desta Lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - Subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; e

II - Subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, agrícola ou pastoril.”

Para visualizarmos melhor e distinguirmos também de uma forma mais elucidativa o que vem a ser cada subvenção e o fim a que se destinam, vejamos o quadro que se segue:

OBJETIVO DA SUBVENÇÃO	ENTIDADE BENEFICIADA	TIPO DE SUBVENÇÃO
Caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa	Instituições públicas ou privadas	<i>Subvenções Sociais</i>
Caráter industrial, comercial ou pastoril (com lucro)	Empresas públicas ou privadas	<i>Subvenções Econômicas</i>

Como ao analisarmos as transferências correntes citamos as Subvenções Sociais, é necessário um maior esclarecimento sobre o que vêm a ser tal benefício do Estado para com empresas privadas e para com outros órgãos estatais.

Além da necessidade de explanarmos um pouco mais sobre subvenções devido ao fato da mesma ser um tipo de transferência corrente, nos parece de bom tom abordarmos com um detalhamento maior tal assunto pelo mesmo ser muito delicado, no sentido de que essa despesa se tornou a “galinha dos ovos de ouro” nas mãos dos políticos que controlam o orçamento neste país.

Saindo um pouco do universo contábil e passando ao universo político, a visão sobre o que vem a ser subvenção social nos parece hoje bastante distorcida.

O que era para ser um benefício a entidades que se destinam a prestação de serviços sem natureza lucrativa, se tornou em uma fábrica de dinheiro fácil na qual poucos ganham muito e muitos ficam sem o básico necessário garantido no conceito de cidadania.

Enquanto setores fundamentais do país agonizam, deputados impunemente desviam milhões e milhões do orçamento da União para seus bolsos, sob a forma de subvenções sociais destinadas a instituições “sem fins lucrativos” que lhes pertencem, quando realmente existem, pois a maioria destas instituições como todos nós pudemos acompanhar nem sequer possuíam estrutura física.

Escolas sem a menor condição de dar educação seja a quem for, hospitais sem leitos onde os doentes ficam espalhados pelos corredores infectos correndo riscos talvez até maiores, do que se ali não estivessem, enfim, um verdadeiro caos.

Uma verdadeira aula de como o acompanhamento correto de todos os gastos de uma entidade pública se faz necessário, desde que o mesmo seja feito por pessoas competentes e idôneas.

De toda essa vergonha nacional pela qual passamos fica a lição de que mais uma vez tudo o que acontece de ruim na política nacional não é culpa de quem está no poder e sim de quem os colocou lá.

Voltando ao universo legal, segundo a Lei 4320/64, tanto as despesas de custeio como as transferências correntes possuem contas que com mais detalhamento classificam as despesas.

despesas de custeio

pessoal

serviços de terceiros e encargos

material de consumo

diversas despesas de custeio

transferências correntes

transferências intragovernamentais

transferências intergovernamentais

transferências a instituições privadas

transferências ao exterior

transferências a pessoas

encargos da dívida interna

encargos da dívida externa

pasep

diversas transferências correntes

3.2.2. AS DESPESAS DE CAPITAL

As despesas de capital são aquelas que por sua consecução geram mais bens de capital, podendo serem estes bens já existentes ou não, como é o caso dos investimentos e das inversões financeiras que se referem a bens de capital que foram criados e bens de capital já em utilização, respectivamente.

As despesas de capital são divididas em: investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

De acordo com o artigo 12, parágrafo 1º da Lei 4320/64, “ Classificam-se como **investimentos** as dotações para o planejamento e execução de obras, inclusive as destinadas a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, e constituição ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.”

A título de ilustração, os materiais permanentes que foram citados como integrantes dos investimentos só verdadeiramente o serão se tiverem vida útil superior a dois anos, observados as condições normais de utilização destes.

Inversões financeiras - classificam as dotações destinadas a:

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

BSFEAC

Transferências de capital - "Dotações para investimentos ou inversões financeiras que outra pessoa de direito público ou privado deva realizar, independente de contraprestação direta em bens e serviços, constituindo essas transferências, auxílios e contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de Lei Especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública."

Para tirarmos qualquer dúvida que possa existir na distinção de cada subcategoria pertencente as despesas correntes e de capital, vejamos os exemplos abaixo:

- **Despesas de custeio** - pagamento de salários a civis e militares, material de consumo, serviços de terceiros e encargos, etc;
- **Transferências correntes** - transferências entre governos, a instituições privadas e transferências ao exterior;

- **Investimentos** - obras e instalações, equipamentos e material permanente, investimentos em regime de execução especial, diversos investimentos;
- **Inversões financeiras** - aquisição de imóveis, aquisição de bens para revenda, aquisição de títulos de crédito, depósitos compulsórios;
- **transferências de capital** - transferências intragovernamentais, transferências ao exterior, amortização da dívida externa, diferenças de câmbio.

3.3. CLASIFICAÇÃO POR ELEMENTOS

Tem como papel principal e fundamental um maior detalhamento da despesa, seja ela qual for, partindo sempre de uma classificação genérica (grupo) desdobrando-se até pontos mais particulares (contas).

No seu parágrafo 1º do Artigo 15, da Lei 4320/64, assim se define a classificação por elementos:

“Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução de seus fins.”

Como exemplificação fica assim a classificação de uma despesa, de acordo com o anexo 4:

- 3.0.0.0 - Despesas Correntes;.....CATEGORIA ECONÔMICA
- 3.1.0.0 - Despesas de Custeio;.....SUBCATEGORIA ECONÔMICA
- 3.1.1.0 - Pessoal;..... ELEMENTO
- 3.1.1.1 - Pessoal Civil;.....SUBELEMENTOS
- 3.1.1.2 - Pessoal Militar;
- 3.1.1.3 - Obrigações Patronais;

Seguindo ainda o que reza a Lei, ela se torna bastante clara e imperativa quando o assunto é classificação da despesa, citando que a mesma deve ser classificada no mínimo por elementos, ilustrando dessa forma a importância da mesma.

Neste mesmo raciocínio percebemos que a Lei só estipula o mínimo, abrindo assim precedente para um maior detalhamento da despesa, ou seja, temos agora mais um tipo de classificação que é o que passamos a analisar daqui por diante.

3.4. CLASSIFICAÇÃO POR ITEM

No caso da classificação por itens o que ocorre é uma maior especialização desta apresentando o desdobramento do próprio elemento da despesa.

A grande vantagem da utilização da classificação por itens reside no maior controle que a entidade passa a ter sobre os seus gastos, fornecendo-lhe informações valiosas sobre o modo que seus recursos estão sendo aplicados, se de uma maneira racional ou não.

Deve-se atentar também para o fato do não exagero neste tipo de classificação, pois o excesso de detalhamento pode gerar uma maior complexidade, quando o objetivo não é esse, é sim, o de tornar o controle mais eficaz e confiável.

Vamos exemplificar o que foi dito:

3.0.0.0 - DESPESAS CORRENTES.....	CATEGORIA ECONÔMICA
3.1.0.0 - Despesas de Custeio.....	SUBCATEGORIA ECONÔMICA
3.1.1.0 - Pessoal.....	ELEMENTO
3.1.1.1 - Pessoal Civil.....	SUBELEMENTO
3.1.1.1.01 - Pessoal Fixo	ITEM

Deixemos bem claro que a classificação por itens não é uma coisa fixa, estabelecida, como a por elementos. Ela é mais maleável e pode vir a mudar dependendo tão somente da atividade desenvolvida em cada entidade.

O importante mesmo, mudando ou não de caso para caso, é que este tipo de classificação busca dar mais subsídios à administração no tocante ao emprego de seus recursos, se tornando em uma ferramenta a mais na luta contra os desperdícios públicos.

3.5. CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL -PROGRAMÁTICA .

É esta a mais moderna das classificações por mostrar o que está acontecendo no seio do governo, o seu desempenho na sua existência mais básica que é a de atender às necessidades de toda a comunidade que dele depende.

E de que maneira esta classificação proporciona tal visão generalizada, quase que oniciente, dos gastos governamentais ? É exatamente o que nós passaremos a estudar a partir deste momento.

A priori tal classificação busca integrar de forma harmônica as funções do Governo com os programas e subprogramas a serem desenvolvidos

“A classificação parte do entendimento amplo do conceito de Função, isto é, de uma classificação convencional através da qual se procura identificar os objetivos da intervenção governamental no desenvolvimento social e econômico da comunidade.”

BSFEAC

Em seguida nós temos os Programas, que são instrumentos pelos quais se ordenam os propósitos previamente estabelecidos para o cumprimento de suas funções, correspondendo a resultados finais a serem alcançados de posse dos meios disponíveis para sua realização dentro de um período de tempo estabelecido.

Como consequência dos Programas temos os Subprogramas que são as divisões destes, ilustradores dos resultados parciais obtidos pela atuação do Governo.

Prosseguindo no aprofundamento da classificação Funcional-Programática temos dois tipos de programa e subprogramas, que são identificados como *típicos* e os *exclusivos*.

- São *típicos* quando os programas e subprogramas são classificados dentro da área que melhor caracteriza as suas ações, não impedindo que os mesmos sejam utilizados em áreas distintas;

- São *exclusivos* quando a classificação utilizada é a mais adequada, ou seja, caracterizada por ações que ocorrem em uma única área.

Esse tipo de ação permite que um subprograma possa ser classificado em mais de um programa, não que isso via de regra venha a acontecer corriqueiramente, mas se preciso for a Lei já deixou a porta aberta para uma conjugação entre os programas e subprogramas, afim de que se possa atender a classificação das despesas sempre de uma maneira correta e de acordo com a Lei 4320/64.

Fazem parte também da classificação Funcional-Programática os Projetos e Atividades, que são extensões dos programas e subprogramas e que são perfeitamente conceituados na Portaria Ministerial de nº 9/74:

“TV - Para os efeitos desta Portaria, entende-se por:

- a) Projeto, um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas ao tempo, das quais resulta um produto final que concorre para expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo.
- b) Atividade, um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de um modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção da ação do governo.”

Fazendo um breve comentário sobre o conteúdo da Portaria 09/74, percebemos que os Projetos desenvolvem-se de uma forma limitada no tempo, tendo como objetivo a extensão e o aperfeiçoamento da ação governamental, enquanto que as Atividades ocorrem de maneira contínua e permanente no tempo e visam à manutenção da ação do governo.

3.6 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

Esta classificação, também conhecida como Departamental, identifica as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa.

Apresenta as entidades responsáveis pelos projetos e atividades.

É formada essencialmente , de Órgãos, Unidades Orçamentárias e Unidades Administrativas.

Consegue englobar os três níveis de governo: União, Estados e Municípios, cada qual possuindo autonomia financeira própria, em conformidade com os termos da Constituição Federal.

Além desta permitir uma identificação imediata do órgão gerador da despesa, permite a comparação entre os vários órgãos em termos de autorização de dotações orçamentárias pelo legislativo de cada esfera de governo.

Muitos autores acham que este tipo de classificação gera uma certa competição, rivalidade entre órgãos governamentais no que tange a obtenção de dotações, quando da preparação do orçamento e de sua respectiva aprovação no legislativo.

Enfim, são os vários aspectos e pontos de vista sobre um determinado assunto no qual existem seus prós e seus contras.

Ilustrando o que foi descrito neste tópico, temos:

CÓDIGOS ÓRGÃOS E UNIDADES ORÇAMENTÁRIAS

11.00	Governadoria
11.01	Gabinete do Governador
(...)	(.....)
22.00	Secretaria de Educação.

3.7. COMENTÁRIOS

Com a classificação Institucional finalizamos esta etapa sobre a classificação da despesa onde vimos as várias nuances do assunto, os seus tipos, tecemos comentários, enfim, fizemos um apanhado geral sobre as várias classificações existentes.

Sabendo disso, podemos agora apresentar uma classificação orçamentária da despesa seguindo o que foi descrito no tópico anterior, fazendo isto de maneira a atender todas as exigências da Lei 4320/64.

Seguindo exemplo que Heilio Kohama nos fornece, temos:

01	FUNÇÃO	01	LEGISLATIVA
01	PROGRAMA	01.01	PROCESSO LEGISLATIVO
001	SUBPROGRAMA	01.01.001	Ação Legislativa
1.001	PROJETO	01.01.001 .1.001	CONCLUSÃO E AMPLIAÇÃO DO PRÉDIO
2.001	ATIVIDADE	01.01.001 .2.001	ELABORAÇÃO LEGISLATIVA

Conjugando o que foi mostrado a respeito da classificação funcional-programática e a classificação econômica da despesa teremos:

FUNÇÃO	PROGRA	SUBPROGRA	PROJETO/ATIVI	CLASSIFICAÇÃO
	MA	MA	DADE	ECONÔMICA
01	01	001	2.001 ou 1.001	3.1.1.01.01 ou 4.1.1.0. 50

Completando a classificação da despesa, na nota de empenho, assunto que abordaremos mais adiante, deverá constar além da classificação funcional-programática e da classificação econômica, a institucional que identificará a unidade orçamentária realizadora da despesa.

Em um exemplo hipotético teríamos nossa classificação completa da seguinte forma:

28301.010010001.2.001

onde:

028 - (órgão)

301 - (unidade orçamentária)

01 - (função)

001 - (programa)

0001- (subprograma)

2001 - (atividade)

4. ESTÁGIOS DA DESPESA

Existem na despesa pública várias etapas a serem seguidas e cumpridas para que ocorra, de uma forma legal e regularizada, a realização de tal despesa.

Essas etapas são conhecidas como os estágios da despesa e via de regra são os seguintes:

- a) Programação;
- b) Empenho;
- c) Liquidação;
- d) Pagamento.

D O R E A C

4.1 PROGRAMAÇÃO

Primeiro estágio da despesa, a programação visa distribuir de uma forma racional as despesas pertencentes a um determinado período de uma forma que a mesma venha a atender todas as necessidades mensais da repartição, até o final deste período.

Visa também compatibilizar as prioridades das aplicações dos recursos com as disponibilidades financeiras afim de saldar os compromissos já assumidos, bem como os compromissos de períodos passados (*restos a pagar*), procurando assim manter um certo equilíbrio durante a execução orçamentária.

Dai se extrai a essência da programação, pois se ela não existisse fatalmente aconteceria um descontrole na execução da despesa pública, com as unidades orçamentárias comprometendo os recursos orçados nos primeiros meses do ano, acarretando sérios problemas de insuficiência de caixa nos meses seguintes.

Para os gastos de manutenção da máquina administrativa que representam desembolsos mensais, a programação deve observá-los mensalmente; o mesmo acontecendo com os dispêndios com empreitadas de obras públicas, que geralmente apresentam um cronograma financeiro mensal.

Para aquelas despesas esporádicas ou sazonais como reformas, encargos da dívida, etc, elas só deverão ser programadas nos meses que realmente forem exigidas.

A programação visa dois momentos na fase preliminar do processamento da despesa:

- I. Define as prioridades a serem atendidas num determinado período, normalmente um trimestre; permite o comprometimento da despesa através de empenho, celebração de contrato, se for o caso;
- II. Define o cronograma de pagamentos das despesas já compromissadas, que geralmente é por um período menor (semana, quinzena ou mês), conforma as disponibilidades financeiras previstas para o mesmo.

4.2 EMPENHO

Consiste no comprometimento de parte do orçamento com uma determinada despesa, é uma destinação de orçamento para pessoa física ou jurídica, mediante a emissão de um documento chamado *nota de empenho*, que deverá preceder a realização da despesa.

A Lei 4320/64 em seu artigo 58 conceitua empenho da seguinte forma: “Empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

De acordo com o definido na Lei, do empenho é que nasce a obrigação jurídica de pagamento do Estado, vinculado à entrega de bem ou conclusão de serviço.

Uma *nota de empenho* deve conter os seguintes elementos básicos:

- I. unidade orçamentária ou administrativa emitente;
- II. a classificação da despesa abrangendo os níveis: funcional-programático, natureza de gasto e fonte de recursos;
- III. data de emissão, nº do processo que deu origem a despesa e seu nº;
- IV. especificação da despesa com os respectivos valores (para cada item e total);
- V. saldo orçamentário anterior e apo's a sua emissão;
- VI. assinaturas do responsável pela emissão e da autoridade competente para assumir compromissos em nome do Estado- **Ordenador da Despesa.**

É terminantemente proibida a emissão de nota de empenho sem que haja disponibilidade de crédito, e quando esta disponibilidade não for suficiente só será possível a emissão do empenho após abertura de Crédito Suplementar.

Da mesma forma é vedada, de acordo com o artigo 60 da Lei 4320/64, a antecipação da entrega de bem ou serviço sem que para isto exista previamente uma nota de empenho que documente a obrigação da entidade para com a pessoa jurídica ou física que tenha prestado tal serviço.

Jamais poderá se emitir uma nota de empenho sem que haja para isso disponibilidade de crédito, ou seja não existe empenho com saldo negativo pois a emissão da nota só será permitida após fixação de um Crédito Suplementar.

Há determinados casos, previstos na Lei 4320/64, em que se pode deixar de emitir uma nota de empenho, porém o fato de se dispensar a nota de empenho não implica na ausência do empenho, ou seja, na dedução da dotação orçamentária própria pela despesa devidamente autorizada.

Existem três modalidades de empenho, que são:

- I. ordinário ou normal;
- II. por estimativa;
- III. global.

I. Empenho Ordinário ou Normal: é aquele utilizado na maioria dos casos, por se tratar de empenho para as despesas normais e que não tenham nenhuma característica especial. Tome-se como despesas normais os gastos realizados com compras e serviços.

II. Empenho por Estimativa: é utilizado nos casos em que não se pode estimar o valor total a ser gasto, o montante da despesa. Os exemplos mais clássicos para este tipo de despesa são os gastos com o consumo de água e energia elétrica, onde por mais que se esforcem nunca vão determinar com precisão o valor a ser consumido durante o mês.

De posse de determinados dados faz-se um estudo técnico e então estima-se o montante a ser empenhado, de forma que se tente chegar o mais próximo possível da realidade.

Em vista da característica ímpar que faz do empenho por estimativa um empenho especial, se faz necessário a emissão de um novo documento quando do recebimento das contas onde estão determinados os valores reais. Este novo documento é denominado de subempenho.

O subempenho é o valor a deduzir da importância empenha por estimativa, ou seja, de posse da conta a ser paga se deduz do que outrora já fora empenhado.

Fica claro que o subempenho não pode exceder ao valor do empenho por estimativa, e se caso for necessário, o empenho por estimativa pode vir a ser reforçado afim de que se possa atender ao subempenho dos gastos efetivamente realizados.

Assim como no empenho, a cada subempenho é emitido um documento denominado de nota de subempenho, que traz em seu corpo o credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a sua dedução do respectivo empenho por estimativa.

III. Empenho Global: o empenho global consiste em uma combinação dos outros tipos de empenho, pois o montante da despesa é conhecido (*ordinário*) e o pagamento é parcelado

(*estimativo*). Em sua maioria estão vinculados a contratos e em virtude desta também são conhecidos como empenhos contratuais, tais como: empreitadas de obras, contratos de serviços, segurança, etc.

Nos casos em que uma importância empenhada não vai ser paga, seja por qual motivo for, procede-se a anulação do empenho, que pode ser total ou parcial.

Quando a importância a ser anulada já tiver sido paga, procede-se a restituição da mesma para depois se processar a anulação, através da emissão de um documento chamado de "*Nota de Anulação de Empenho*", que tem por objetivo a devolução da importância anulada ao saldo orçamentário.

4.3. LIQUIDAÇÃO

Consiste na verificação da despesa que será paga, se a mesma tem condições para que tal pagamento seja efetuado.

De acordo com a Lei 4320/64 em seu artigo 63, temos:

SFEAG

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

Esta verificação é realizada no Setor Financeiro e/ou Contábil da repartição e tem por objetivo constatar:

1. se quem apresentou a conta é o mesmo credor ou beneficiário da nota de empenho;
2. se os valores coincidem em ambos os documentos;
3. se ficou comprovada a realização da despesa (recebimento de material, prestação de serviços, execução de obras, etc.);
4. quando de contrato para execução de obras, verificar se a parcela que está sendo cobrada está de acordo com o que reza o contrato, que define o cronograma financeiro da mesma;
5. se as despesas vinculadas a contratos que possuem cláusulas que prevêem reajustes, estão de acordo com o estabelecido no contrato;
6. no caso de auxílio ou subvenção, verificar se constam nos autos a autorização do mesmo e respectivo valor, e a documentação do beneficiário (CPF/CGC, ata de posse da atual diretoria e outros que comprovem sua idoneidade).

Seguido todo este critério e estando tudo em ordem o processo será encaminhado ao Ordenador da Despesa para que haja o PAGUE-SE, que nada mais é do que o despacho autorizando o pagamento da despesa. Apresenta-se em forma de documento reconhecido na contabilidade, e pode vir a ser reconhecido por vários nomes sendo os mais utilizados, *Ordem de Pagamento, Nota de Liquidação, Nota de Pagamento, etc.*

4.4. PAGAMENTO

Com esta etapa se encerra os estágios da despesa, e a mesma consiste na entrega financeira ao credor, mediante termo de quitação do débito.

No tocante ao que cita a Lei 4320/64 sobre o Pagamento, extraímos o artigo 65:

“O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadorias regularmente instituídas, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento”.

Existe referência ao Pagamento no artigo 64 da mesma Lei Federal, porém o mesmo já foi citado anteriormente.

O Pagamento possui algumas fases que são reconhecidamente as seguintes:

- a) liquidação da obrigação;
- b) quitação do credor;
- c) contabilização.

As modalidades pelas quais podem se efetivar o pagamento, são:

- a) *cheque nominativo*: mediante recibo do beneficiário;
- b) *ordem bancária*: a repartição transfere ao banco a incumbência de finalizar o pagamento, mediante débito em conta;
- c) *suprimento de fundos*: consiste na liberação de numerário a servidor para realizar determinada despesa e posterior prestação de contas.

Por se apresentar de forma tão singular e possuir características próprias vamos nos detalhar um pouco mais sobre o que vem a ser *Suprimento de Fundos*.

4.4.1 SUPRIMENTO DE FUNDOS

Largamente utilizado pelos ordenadores de despesa, o regime de adiantamento ou suprimento de fundos se tornou instrumento de grande valia quando a despesa em questão, devido ao seu caráter de urgência ou a sua natureza, não pode esperar pelos trâmites legais pelos quais passam obrigatoriamente as despesas públicas.

A Lei 4320/64 em seu artigo 68, assim define Suprimento de Fundos:

“O regime de adiantamento é aplicado aos casos de despesas expressamente definidos em Lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação”.

Conforme também o que estabelece o artigo 65 da Lei 4320/64 e os artigos 267, 287 e 304 do Regulamento de Contabilidade Pública da União, a adoção do regime de suprimento de fundos deve obedecer a três condições:

- a) as espécies de despesas devem ser previamente definidos em lei;
- b) deve ser aplicado;
- c) que a natureza da despesa ou a sua urgência não permitam o processamento normal de aplicação.

Percebe-se claramente que os casos em que se aplicam os suprimentos de fundos são todos previstos em Lei, cabendo ao gestor público decidir pela concessão do adiantamento ou não, visto que é um ato de livre arbítrio não se constituindo em ato impositivo.

A característica da excepcionalidade dos suprimentos se divide em duas: natureza e urgência.

Como exemplo das despesas que por sua natureza não podem se submeter ao processamento normal previsto na Lei, temos as despesas com selos postais, telegramas, diárias, lanches, etc.

Ilustrando as despesas classificadas de urgentes, nas quais existe a necessidade irrevogável de aquisição de bens ou serviços, temos os casos clássicos de peças de reposição de veículos, veículos de atendimento ao público, etc.

No tocante aos prazos de aplicação e comprovação dos adiantamentos a Lei 4320/64 é até certo ponto omissa, visto que não trata deste detalhe em nenhum momento. Quem estabelece prazo a respeito da aplicação e comprovação dos adiantamentos é a Lei Estadual 143/47, estabelecendo um prazo de máximo de 90 dias para a execução e respectiva prestação de contas, ficando o prazo de até 60 dias para a sua aplicação e de até 30 dias para a sua comprovação, sendo terminantemente vedado o adiantamento para o emprego do adiantamento.

4.4.1.1. COMENTÁRIOS

Se faz desnecessário falarmos da necessidade dos adiantamentos em uma entidade pública depois de tudo que foi apontado anteriormente.

Instrumento precioso na busca incessante da desburocratização dos serviços públicos, principalmente no tocante a despesas de pequeno vulto e de pronto pagamento, os adiantamentos apesar de sua rapidez passam também como qualquer outra despesa, assim seja necessário, pelas licitações e pelo empenho prévio na dotação própria.

A prudência e cautela são duas coisas indispensáveis na utilização dos adiantamentos, sendo sempre indispensável o rigoroso acompanhamento da despesa em questão, para que o objetivo desta ferramenta de que dispõem os gestores dos gastos públicos não se disvirtue, provocando assim, um desgaste na imagem das instituições públicas já tão visadas pela opinião popular, e que invariavelmente são taxadas por essa de cabide de empregos, lugar de vida mansa ou mesmo de lugar de grandes desfalques de dinheiro público.

5. LICITAÇÃO

A licitação tem a função de escolher entre os vários fornecedores ou prestadores de serviço aquele que levando em consideração uma série de fatores, possui a proposta mais vantajosa para o contratante que no caso é o Estado.

Para que se chegue a essa proposta mais vantajosa a licitação obedece alguns princípios, no tocante ao procedimento de escolha do fornecedor de bens ou serviços ideal, que são: igualdade de tratamento aos vários fornecedores, moralidade, publicidade, probidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório, no caso o edital, etc.

Existe em forma de cinco diferentes modalidades: concorrência, tomada de preço, carta convite, o concurso e o leilão.

5.1. CONCORRÊNCIA

É a modalidade adotada nos casos em que os interessados, na fase inicial, comprovem suas condições no tocante ao atendimento das exigências contidas no Edital para a realização do seu objeto.

BSFEAC

É obrigatória para as despesas de grande vulto, cujo valor estimado ultrapasse o permitido para a Tomada de Preços, para as despesas financiadas com recursos oriundos de organismos financeiros internacionais, etc, e também para a compra ou alienação de bens imóveis e opcional para os demais casos.

5.2. TOMADA DE PREÇOS

É a modalidade realizada entre interessados previamente registrados, observadas claro as qualificações dos mesmos.

5.3. CARTA CONVITE

Consiste na consulta, por escrito, pelo menos de três licitantes, que operam no ramo do objeto licitado, sendo cadastrados ou não, com antecedência mínima de de cinco dias úteis, para as despesas superiores àquelas dispensáveis e até aqueles que exigem a modalidade de Tomada de Preços.

5.4. CONCURSO

É a modalidade utilizada quando o objeto da despesa é escolha de trabalho técnico ou artístico, com premiação aos vencedores, e aberta a quaisquer interessados, sendo a convocação feita com antecedência de no mínimo trinta dias corridos, por intermédio de um Edital resumido, publicado em Diário Oficial.

5.5. LEILÃO

É o tipo de licitação cabível nas alienações de bens inservíveis para a Administração, ou de produtos legalmente apreendidos, a quem oferecer o maior lance, não podendo ser inferior ao valor da avaliação do bem ou bens a serem leiloados.

A convocação será feita com uma antecedência mínima de quinze dias corridos e deverá o seu Edital ser amplamente divulgado, principalmente no município onde o leilão for acontecer, e ficará a cargo do órgão incumbido da licitação sendo enviado à imprensa e aos interessados.

5.6. CASOS DE DISPENSA DE LICITAÇÃO

De acordo com a Lei que regulamenta o processo licitativo, artigo 24, incisos I ao XX, da Lei 8.666/93, há casos em que a licitação se faz desnecessária, porém não podemos aqui cita-los devido ao limite de valores em alguns casos de dispensa serem variáveis de acordo com índices indexantes, fator esse extensível aos limites das modalidades já vistas de licitação, como o Convite, Tomada de Preços e Concorrência, que igualmente não foram valorados por igual motivo.

6. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Contém dotação especial presente no orçamento destinando-se a atender despesas reativas a exercícios encerrados.

Estas despesas estão fundamentadas no art. 37 da Lei 4320/64, a qual explicita:

“As despesas de exercícios encerrados para os quais o orçamento em vigor consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-la, que não se tenham processado na época própria, bem como 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”.

Com o Decreto Federal Nº 62.115, de 12.01.68 o prescrito na Lei 4320/64 foi regulamentado apresentando a seguinte redação:

“Art. 1º - Poderão ser pagos por dotação para “despesas de exercícios anteriores”, constantes dos quadros discriminativos de despesas das unidades orçamentárias, as dívidas de exercícios encerrados devidamente reconhecidas pela autoridade competente.

Parágrafo Único - As dívidas de que trata este artigo compreendem as seguintes categorias:

I - 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;

II - despesas de “Restos a Pagar” com prescrição interrompida, desde que o crédito respectivo tenha sido convertido em renda;

III - compromissos reconhecidos pela autoridade competente, ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no exercício respectivo, mas que pudessem ser atendidos em face da Legislação vigente.

Art. 2º - “São competentes para reconhecer dívidas de exercícios anteriores os chefes de repartições, exceto as compreendidas no inciso III do parágrafo único

do artigo anterior, que deverão ser reconhecidas pelo Ministro de Estado, dirigente de órgão subordinado à Presidência da República, ou autoridades a quem estes delegarem competência”.

7. A DESPESA REALIZADA

É considerada como realizada, a despesa que foi efetivamente paga no decorrer do exercício; em 31.12., com relação aos empenhos emitidos e ainda não pagos, se não forem anulados, serão apropriados à despesa, inscrevendo-se a obrigação no Passivo Financeiro sob a denominação de *Restos a Pagar*.

7.1. RESTOS A PAGAR

“Art. 36 Lei 4320/64 - Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

*As despesas processadas são aquelas empenhadas e liquidadas;

*As despesas não processadas não foram liquidadas, mas somente empenhadas.

7.2. PRESCRIÇÃO

O prazo de prescrição dos Restos a Pagar rege-se pelo Decreto Nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, que normatiza em seu Art. 1º.

“As dívidas passivas da União, dos Estados e Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados do ato ou fato do qual se originarem”.

Existem ressalvas para os Restos a Pagar não processados, que são resíduos, no entanto não dão direito aos credores de receber o acordado, não correndo prazo de prescrição, e este começa a fluir quando verificada a liquidação.

8. CONTROLE

O controle da execução das despesas é constituído por dois sistemas: interno e externo.

8.1. CONTROLE INTERNO

Em obediência à Constituição Federal, em seu Art. 74, o sistema de controle interno ficará distribuído aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário tendo como objetivos:

I - realizar exames com vistas a verificar o cumprimento previsto no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - fazer prova do aspecto legal e análise de resultados, quanto à eficiência e eficácia da administração orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a gestão de recursos públicos por entidade de direito privado;

III - controlar operações de crédito, avais e garantias, assim como bens e direitos pertencentes à União;

IV - dar suporte de controle externo no que diz respeito a sua função institucional.

Como vimos, o controle interno dos gastos públicos é de suma importância para uma total aproximação com os objetivos dos mesmos que é o de atender as necessidades comuns a toda população, sem que para isto seja permitido desvios de dinheiro público,

malversação de verbas destinadas ao cumprimento das funções do Estado, enfim, de toda a safadeza que infelizmente nós estamos cansados de acompanhar na imprensa nacional.

8.1.1. PRESTAÇÃO DE CONTAS

É o ato pelo qual o agente responsável, por vontade própria, elabora um relatório a respeito dos fatos ocorridos durante a sua gestão, levando-o ao órgão ou pessoa que tem competência para apreciá-lo.

8.1.2. TOMADA DE CONTAS

Processo no qual ocorre o exame das contas de uma entidade, quando estas contas não forem prestadas em tempo hábil pelo agente responsável.

De acordo com o tempo, as prestações ou tomada de contas poderão ser:

- a) anuais, feitas findo o exercício financeiro;
- b) fim de gestão: necessária quando da mudança de cargo de Governador ou de qualquer outra autoridade (prestação de contas) e, ainda, em caso de mudança de tesoureiro, onde deverá ser feito um apanhado de informações acerca da situação na tesouraria.
- c) em outras ocasiões, a critério da autoridade competente.

8.2. CONTROLE EXTERNO

Segundo o estabelecido pela Constituição Federal em seu Artigo de Nº 71, fica evidenciado que o controle externo é de competência do Poder Legislativo, que para tanto conta com o auxílio dos Tribunais de Contas, aos quais compete desde a avaliação das contas do Presidente da República até o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração pública direta e indireta.

Compete particularmente ao Tribunal de Contas, como órgão técnico que é, a emissão de pareceres prévios no tocante as contas do Executivo que são levadas à apreciação do Legislativo, expedição de normas para que se melhore a execução das atividades destinadas, além de solicitar documentos para análises a fim de que se possa expurgar todas as dúvidas que porventura existam.

9. CONCLUSÃO

Buscamos durante este trabalho visualizar a despesa pública como um todo e sempre, quando possível, inseri-la no contexto político-administrativo pelo qual passa nosso País, tecendo críticas e mantendo sempre uma postura imparcial sobre o assunto.

Com o crescente aumento da *despesa*, o Estado foi sendo forçado a se atualizar administrativamente, buscando através de um maior controle dos gastos públicos e de uma adequada aplicação das receitas obtidas, diminuir o *déficit público* e acabar de uma vez por todas com os dois grandes males que assolam a administração pública brasileira, que são: o desperdício e a corrupção.

Com relação aos desperdícios podemos afirmar que hodiernamente a opinião pública brasileira já não admite por hipótese nenhuma que isso continue a ocorrer. Grandes obras que não se vislumbram um fim são simplesmente abandonadas depois de consumir milhões e milhões dos cofres da nação, são coisas que simplesmente não podemos admitir pois

enquanto todo esse dinheiro é jogado fora nosso povo pena em filas enormes dos hospitais, traficantes se divertem com a falta de condições das polícias Estaduais e Federais em verdadeiras batalhas nos morros cariocas, etc.

Fatos como o escândalo do orçamento nos parece coisa extraída de cenas de cinema, onde um emaranhado de rede de corrupção é formada no seio do poder, por pessoas que outrora julgávamos idôneas e honestas e que não passavam de lobos em pele de cordeiros, roubando descaradamente os cofres públicos.

São coisas que podem ser evitadas, e que já o estão sendo, face ao nível de conscientização que o povo brasileiro vem alcançando. Elegendo uma classe política mais voltada para o interesse público e que fiscalize de uma forma mais ostensiva as autoridades administrativas, seja por cobrança de prestação de contas, ou através da análise dos balanços e demonstrações financeiras destas entidades públicas, obtenham-se resultados mais satisfatórios no controle dos gastos públicos.

Mecanismos para que essa mudança ocorra existem, vide a Lei 4320/64 a Constituição Federal, e demais Leis e Decretos, que orientam e delimitam a forma de administrar a coisa pública, basta que para tanto tais instrumentos legais sejam respeitados e os objetivos político-administrativos sejam um pouco mais voltados para os interesses do povo brasileiro.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Benedito de . Contabilidade Pública. 7ª ed. São Paulo, Atlas.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 7ª ed. São Paulo, Atlas.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública - teoria e prática. 3ª ed. São Paulo, Atlas.

CRC, Goiás. Contabilidade Pública - ensaios de contabilidade orçamentária, 1995.

MACHADO JR., J. Teixeira e Heraldo da Costa Reis. Lei 4320/64 Comentada. 24ª ed. MAGAL

MAGALHÃES , Regina Célia Pinto . Monografia em Ciências Contábeis - despesa pública, UFC 1994.

CAVALCANTE , Luciana Carla de Almeida. Monografia em Ciências Contábeis - despesa pública, UFC 1994.