

DESPESA PÚBLICA

SUMÁRIO:

1. Conceito

2. Classificação

2.1 Classificação econômica

2.1.1 Despesas correntes

2.1.2 Despesas de capital

2.2 Classificação da Lei de Responsabilidade Fiscal

2.2.1 Despesas do art. 16 da LRF

2.2.2 Despesas obrigatórias de caráter continuado

2.3 Outras classificações

2.3.1 Quanto à origem

2.3.2 Quanto à afetação patrimonial

3. Execução orçamentária: estágios da despesa

3.1 Empenho (art. 60 da Lei 4.320/64)

3.1.1 Conceito

3.1.2 Materialização

3.1.3 Ausência de direito adquirido

3.1.4 Decreto de contingenciamento

3.2 Liquidação

3.3 Ordem de pagamento e pagamento

4. Despesas com pessoal – mecanismos de controle

5. Despesas com a Seguridade Social

6. Regime de contabilização

6.1 Introdução

6.2 Aprofundamento à luz da LRF

7. Particularidades da Despesa

7.1 Resto a pagar

7.2 Despesas de exercícios anteriores

7.3 Suprimento de Fundos ou Adiantamento de Numerário

1. Conceito

Segundo **ALIMAR BALEEIRO** (doutrina seguida por provas de concursos), a despesa pública deve ser alisada sob dois prismas ou conceitos:

- Conjunto dos dispêndios do Poder Público para o funcionamento dos serviços públicos;
- Aplicação de certa quantia do dinheiro por parte da autoridade pública competente, dentro de uma **autorização legislativa**, para a consecução de um fim a cargo do governo.

A LOA estabelece a despesa prevista e a receita fixada, que transforma-se em créditos orçamentários, autorização para a realização da despesa. A LOA provém de uma decisão política, devendo ser elaborada para que haja uma compatibilidade entre as demandas sociais e os recursos. Por isso, o orçamento é instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período.

Dessa forma, Despesa/Dispêndio orçamentário é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial. É aí que entra a diferença entre os dois enfoques: no enfoque orçamentário, pode ou não diminuir; no enfoque patrimonial, a despesa pública é só aquela que diminui a situação líquida patrimonial.

2. Classificação

A despesa pública pode ser classificada sob diversos aspectos, sendo dois os principais: **(i) sob o prisma econômico** (art. 12 da Lei 4.320/64); **(ii) sob o prisma da Lei de Responsabilidade Fiscal**.

2.1 Classificação econômica

A **programação financeira** abriga a classificação econômica ou pela natureza da despesa. Ela responde à seguinte pergunta – “O que será adquirido? Qual o efeito econômico do gasto?”

A origem dessa classificação remonta à edição da LRF. Até então, cada ente federado possuía um plano de contas diferentes. Como a uniformização dos procedimentos nas três esferas de governo – Federal, Estadual e Municipal – exigiria a utilização de uma mesma classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, a União padronizou o plano de contas para atender à atribuição da LC 101/01. Com a Portaria interministerial 163/01 foi instituída a classificação *natureza da despesa*, com objetivo de possibilitar à União promover a **consolidação nacional** dos Balanços das Contas Públicas, e **por esfera de governo**, para atender ao art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹.

A estrutura da conta apresenta **8 dígitos**. Até o 6º dígito (4º nível), a classificação é obrigatória. O 7º e 8º dígitos são de utilização opcional:

1º dígito (1º nível) - representa a **categoria econômica**
2º (2º nível) - representa o **grupo de despesa**
3º e 4º dígitos (3º nível) – representam a **modalidade de aplicação**
5º e 6º (4º nível) – representam o **elemento** da despesa
7º e 8º (5º nível) – representam o **desdobramento** do elemento da despesa. São dígitos facultativos.

A Lei 4.320/64 divide as despesas públicas em duas grandes modalidades: **despesas correntes** e **despesas de capital**. As despesas correntes se dividem em **despesas de custeio** e **transferências correntes**; já as despesas de capital são divididas em **investimentos**, **inversões financeiras** e **transferências de capital**. Confira-se a lei e o quadro abaixo:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (Vide Decreto-lei nº 1.805, de 1980)

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

¹ Art. 51 da LC 101/01. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

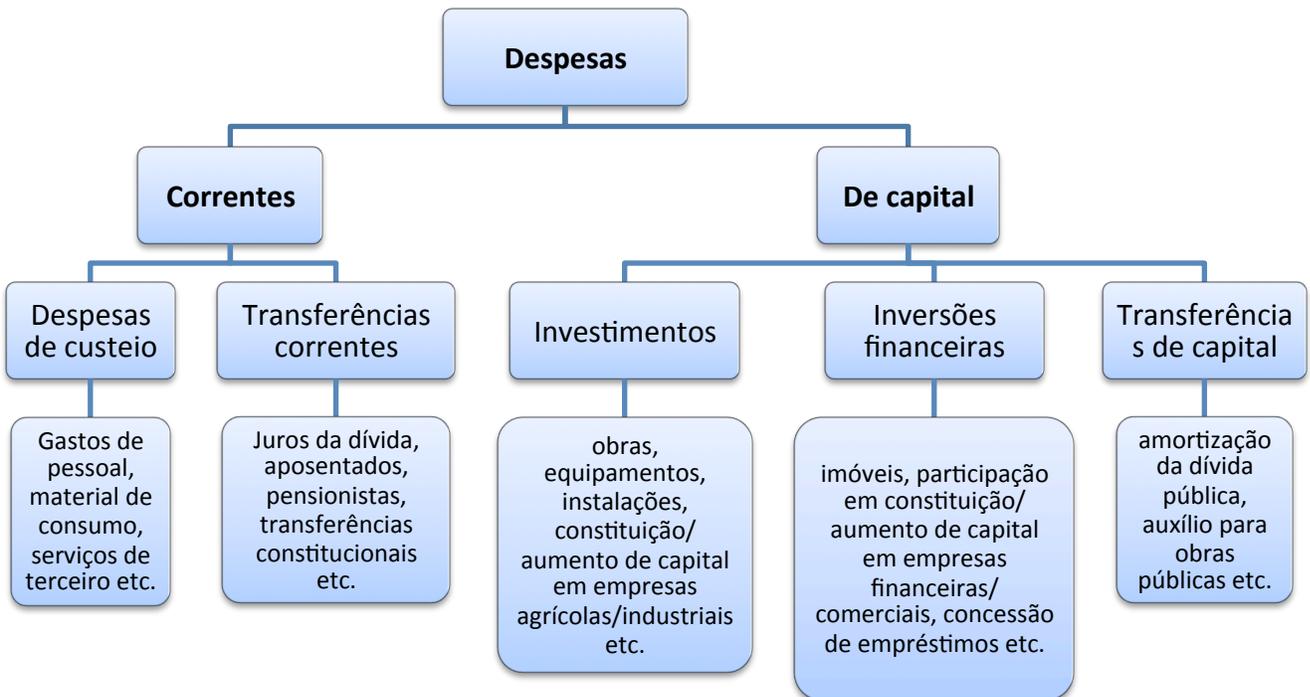
I - **Municípios**, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, **até trinta de abril**;

II - **Estados**, **até trinta e um de maio**.

§ 2º **O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito**, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Inversões Financeiras

Transferências de Capital



Para facilitar a memorização dessa classificação, é preciso ter em mente que as **despesas correntes** são aquelas em relação às quais a Administração não pode abrir mão, sob pena de parar. São despesas essenciais, necessárias para que a máquina administrativa caminhe, funcione normalmente.

Já as despesas **de capital** são **produtivas**. Aqui, o Poder Público gasta recursos, para obter frutos posteriores (há aquisições de bens de capital, para que sejam gerados, posteriormente, novos bens ou serviços).

2.1.1 Despesas correntes

São despesas que não provocam aumento patrimonial. São os gastos de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos. Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Em geral, a Despesa Orçamentária Corrente coincide com a Despesa Orçamentária **Efetiva**. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais de consumo para estoque e a concessão de adiantamento de numerário.

I. Despesas de custeio

A primeira modalidade de despesa corrente são as **despesas de custeio**, que representam um gasto que a própria entidade realiza para a manutenção de serviços anteriormente criados. São assim considerados os **gastos de pessoal, compra de material de consumo, serviços de terceiros (terceirização)**.

Art. 12, § 1º da lei 4.320/64. Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para **manutenção de serviços anteriormente criados**, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

II. Transferências correntes

Significam a saída do numerário de uma entidade para outra sem que haja uma contraprestação direta de serviço ou bem.

São exemplos de transferências correntes: o pagamento dos **juros de dívida pública** (somente os juros, e não a amortização, que são despesas de capital), pagamento de **aposentados**, pagamentos de **pensionistas, contribuições previdenciárias, transferências constitucionais** (esse exemplo foi recentemente cobrado em questão do MPF) etc.

As subvenções visam atender às despesas de custeio (pois pertence à categoria econômica corrente). Elas podem ser sociais ou econômicas. As questões fazem pegadinha com as normas abaixo:

Art. 12, § 2º da lei 4.320/64. Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais **não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços**, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º 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**;

II - **subvenções econômicas**, as que se destinem a empresas **públicas ou privadas** de caráter **industrial, comercial, agrícola ou pastoril**.

Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de **subvenções sociais** visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, **revelar-se mais econômica**.

Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em **unidades de serviços** efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados obedecidos os *padrões mínimos de eficiência previamente fixados*.

Art. 17. Somente à instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização serão concedidas subvenções.

Art. 18. A **cobertura dos déficits de manutenção** das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante **subvenções econômicas** expressamente incluídas nas **despesas correntes do orçamento** da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.

O pagamento de juros da dívida pública também é uma despesa corrente por transferência corrente porque não gera aumento de patrimônio público e não serve para a contraprestação direta de serviço ou bem recebido. CUIDADO: quando o Estado paga os juros da dívida, há despesa corrente, mas quando paga o principal (amortização da dívida), há despesa de capital.

Amortização da dívida pública →	Despesa de capital
Pagamento dos juros da dívida pública →	Despesa corrente da subcategoria transferência corrente.

Questão: A despesa de custeio é uma categoria econômica. *ERRADO. Trata-se de uma subcategoria econômica.*

2.1.2 Despesas de capital

I. Investimentos

São exemplos de investimentos: **obras**, compras de **equipamentos, instalações**, participação em **constituição ou aumento de capital em empresas agrícolas ou industriais (empresas sem caráter comercial/financeiro) etc.**

Deve-se associar “obra”, “aquisição de bem novo” a capital de investimentos. O valor pago pela compra de um terreno é capital de investimento; gasto relacionados à obra. O valor da obra será agregado ao patrimônio público pelo seu custo de construção.

Tudo que estiver relacionado a uma obra será capital de investimento (ex: valor pago ao engenheiro contratado para fazer um projeto de obra; o valor pago na compra de imóvel que deverá ser demolido para a realização da obra etc.).

Tudo que for gasto como bens a incorporar (valores pagos em decorrência da obra) será incorporado ao patrimônio por seu CUSTO.

L. 4.320/64. Art. 12, § 4º Classificam-se como investimentos 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 de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

Ex: a União resolveu constituir uma empresa pública. Para tanto, deverá gastar com a constituição uma despesa de capital.

DICA: quando houver o aumento ou constituição do capital social de empresa que não tenham objetivos comerciais ou financeiros, haverá investimento (porque aumentou o patrimônio e a empresa não tem objetivos comerciais ou financeiros).

Exemplos de capital de investimento:

- Obras públicas;
- Serviços em regime de programação especial;
- Equipamentos e instalações;
- Material permanente;
- Participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas.

Cuidado para não confundir material de consumo (corrente – custeio) com o material permanente (capital – de investimento). O art. 15, §2º da 4.320/64 distingue material:

Art. 15, §2º. Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

II. Inversões financeiras

São exemplos de inversões financeiras: a **aquisição de imóveis**, participação em **constituição/aumento de capital em empresas financeiras ou comerciais**, **concessão de empréstimos etc.**

Estão previstas no art. 12, §5º da lei 4.320/64.

Art. 12, § 5º 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 do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

DICA: se não houve aumento do capital social, será inversão financeira. Quando a questão falar que houve “constituição ou aumento de capital”, a despesa poderá ser investimento ou inversão financeira. Nessa hipótese será necessário verificar se a empresa tem objetivos econômicos ou financeiros:

Capital de inversões financeiras	Capital de investimento
<ul style="list-style-type: none">▪ Se não houver aumento de capital social.▪ Se houver aumento de capital e a empresa tiver objetivos econômicos financeiros (inclusive operações bancárias ou de seguros).	Se houver aumento de capital social e a empresa NÃO tiver objetivos econômicos ou financeiros .

Obs: TATHIANE PISCITELLI ressalva que, apesar de se verificar gastos com aquisição de bens que são classificados ora como investimentos, ora como inversões financeiras, há uma diferença substancial nas duas categorias: haverá **investimento** quando houver **efetivo aumento do PIB**, pois se trata de construir ou adquirir novos bens que não integravam a economia. Por outro lado, haverá **inversão financeira** quando o bem ou imóvel já estava em utilização, o representa manutenção **do PIB, a despeito do aumento do patrimônio do ente**.

III. Transferências de capital

São exemplos: a **amortização da dívida pública, auxílio para obras públicas etc.**

Toda transferência, seja corrente ou de capital, sempre terá a seguinte característica: não gera para o ente transferido uma contraprestação direta sobre a forma de bem ou de serviço. A transferência corrente ocorre quando uma entidade transfere recursos para outra entidade aplique em despesas correntes, enquanto **a transferência de capital ocorre quando os recursos transferidos servem para investimentos ou inversões financeiras**. Quem transfere não recebe nada em troca.

Art. 12, § 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

A Lei 4.320/64 incluiu outras hipóteses de transferência de capital:

- Amortização da dívida pública → Tanto o pagamento do principal (amortização) como o pagamento dos encargos são despesas. Contudo, o pagamento de juros é uma despesa corrente, pois a dívida é mantida, enquanto o pagamento do principal da dívida é uma despesa de capital, pois reduz uma obrigação e melhora o patrimônio.

Pagamento do principal da dívida pública (amortização) → Despesa de capital

Pagamento dos juros/encargos da dívida pública → Despesa corrente

- Auxílio para obras públicas
- Auxílio para equipamentos e instalações
- Auxílios para inversões financeiras
- Outras contribuições, desde que se apliquem em despesas de capital.

VEJA: a entidade que receber uma transferência de capital só poderá aplicá-la em investimentos e inversões financeiras, pois são gastos de capital. Se a transferência for de despesa corrente, deverá necessariamente ser aplicada em despesas de custeio.

2.1.3 Observações sobre os demais níveis do código de classificação econômica

Obs.1: o 2º nível do código da classificação econômica trata do **grupo de despesa**. Veja que não é possível combinar qualquer grupo de despesa com qualquer categoria econômica:

Grupos de despesa da categoria corrente	Grupos de despesa da categoria capital
Grupo de Pessoal e encargos sociais	Investimentos
Juros e encargos da dívida	Inversões Financeiras
Outras despesas correntes	Amortização da Dívida

Obs.2: a **modalidade de aplicação** (3º nível da classificação econômica) é uma informação gerencial definida da Portaria Interministerial 163/2001 que visa “indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e OBJETIVA, PRECIPUAMENTE, POSSIBILITAR A ELIMINAÇÃO DA DUPLA CONTAGEM dos recursos transferidos ou descentralizados”.

Obs.3: o **elemento de despesa** (4º nível da classificação econômica) tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins. É o desdobramento obrigatório mais analítico possível dentro da classificação econômica. É o nome da despesa.

Obs. 3: o **identificador de resultado primário indica se a despesa** será utilizada para apurar o resultado primário ou não. O identificador acompanha as classificações das despesas da lei orçamentária. A metodologia para o cálculo do resultado orçamentário faz parte do demonstrativo da lei orçamentária. ATENÇÃO para pegadinhas:

- O resultado primário deverá ser previsto na LDO.
- O identificador do resultado primário deve constar do projeto de lei orçamentária e na LOA.

Art. 7, § 4º da LDO 2011. O identificador de Resultado Primário – RP, de caráter indicativo, tem como finalidade auxiliar a apuração do **resultado primário previsto no art. 2º desta Lei**, devendo constar no Projeto de Lei Orçamentária de 2011 e na respectiva Lei em todos os grupos de natureza de despesa, identificando, de acordo com a metodologia de cálculos das necessidades de financiamento, cujo demonstrativo constará em anexo à Lei Orçamentária de 2011, nos termos do Anexo I, inciso XI, desta Lei.

2.2 Classificação da Lei de Responsabilidade Fiscal

Dois são os artigos da LRF que tratam das despesas: o art. 16 trata das despesas que corresponderiam às despesas de capital. Já o art. 17 trata das **despesas obrigatórias de caráter continuado**, que corresponderiam às despesas correntes. Esses dois artigos devem ser lidos em conjunto com o art. 15, pois todos se relacionam com a viabilidade da execução da despesa.

Os dispositivos citados são muito cobrados em questões de concurso. Confirmam-se:

LRF. CAPÍTULO IV

DA DESPESA PÚBLICA

Seção I

Da Geração da Despesa

Art. 15. **Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.**

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental **que acarrete AUMENTO da despesa** [despesas relacionadas a gastos de capital] será acompanhado de:

I - **estimativa do impacto orçamentário-financeiro** no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - **declaração do ordenador da despesa** de que o aumento tem **adequação** orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e **compatibilidade** com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do *caput* será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do *caput* constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

Subseção I

Da Despesa Obrigatória de Caráter Continuado

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um **período superior a dois exercícios**.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o *caput* deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo **aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa**.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterà as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º **não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal** de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição;

II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

2.2.1 Despesas do art. 16 da LRF (correspondentes às despesas de capital da Lei 4.320/64)

O art. 16 da LRF trata de despesas correspondentes às **despesas de capital**, prevendo alguns requisitos para a sua execução.

Os requisitos do art. 16 LRF só devem ser cumpridos se estivermos diante de uma criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que resultem no **aumento** de despesa. São requisitos:

- i. **Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;**
- ii. **Declaração** do ordenador da despesa, no sentido de que ela se revela **compatível com a tríade orçamentária** (PPA, LDO e LOA);

2.2.2 Despesas obrigatórias de caráter continuado (correspondem às despesas correntes da Lei 4.320/64)

As despesas ora tratadas têm as seguintes características:

- a) São **despesas com caráter corrente**, relacionadas com o funcionamento da máquina administrativa e serviços públicos. Assim, são recursos em relação aos quais o Poder Público não pode dispensar (intangíveis, **insuscetíveis de contingenciamento**);
- b) São **criadas por leis que não têm natureza orçamentária**. **O orçamento jamais poderia pretender criar uma despesa de caráter continuado**, mesmo porque ele não gera direitos subjetivos para terceiros. Obs.: isso não significa que tais despesas não precisam ser computadas no orçamento (por serem correntes, com muito mais razão, devem ser levadas em consideração pelo orçamento);
- c) Elas devem se estender **por mais de dois exercícios financeiros**, a exigir, portanto, uma **estimativa trienal**. Nesse sentido, dispõe o art. 17 que se considera obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua **execução por um período superior a dois exercícios**.

Ultrapassadas suas características, vejamos os requisitos para as despesas de caráter continuado. Neste ponto, recomenda-se uma análise dos dispositivos citados acima em conjunto com o art. 21 da LRF.

Vale ressaltar que, com relação ao art. 17, os requisitos **não se referem apenas à situação de aumento** (como ocorre no art. 16, que cuida das despesas de capital), mas também em relação à **criação** da despesa. Ou seja, tanto o aumento como a criação da despesa de caráter continuado deverão atender aos requisitos abaixo:

- i. **Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes** (art. 17, §1º);

ATENÇÃO: dispõe o §6º do art. 17 que, no caso de **pagamento de serviços da dívida ou reajuste de pessoal**, a estimativa do impacto financeiro será desnecessária.

- ii. **Comprovação** de que a despesa criada/afetada **não afetará as metas consubstanciadas no anexo de metas fiscais** (art. 17, §2º);

- iii. **Mecanismo de compensação, através de** (art. 17, §2º):
- a. aumento permanente de receita ou;
 - b. redução permanente de despesa.

Pergunta-se: as licitações realizadas pelo Poder Público devem necessariamente respeitar os requisitos do art. 16 da LRF (que trata de despesas correspondentes às despesas de capital)?

Cuidado: primeiro deve-se perquirir se a licitação for relacionada a um gasto corriqueiro (despesa corrente) ou não. No caso de a licitação se referir a despesa corrente/rotineira, não se vinculará aos requisitos do art. 16, mas sim aos do art. 17 da LRF, que se refere às despesas obrigatórias de caráter continuado.

Se, por outro lado, a licitação estiver relacionada à criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental, aí sim deverá ser verificado se a licitação irá acarretar aumento de despesa. Somente se, nesse caso, houver aumento da despesa, será necessário respeitar os requisitos do art. 16 da LRF.

Ademais, deve-se lembrar que tanto o art. 17 somente se aplica às **despesas correntes!**

2.3 Outras classificações (menos importantes para concursos jurídicos)

2.3.1 Quanto à origem:

I. DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Representam os gastos fixados no orçamento público. A despesa orçamentária é aquela que foi **fixada na LOA**, inicial ou adicionalmente, devendo obrigatoriamente ser realizada para **atender às necessidades públicas**. Sua realização **depende de prévia autorização** pelo Poder Legislativo. EXCEÇÃO: A única despesa orçamentária que não depende de prévia autorização legislativa são as que derivam de **créditos extraordinários**.

II. DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA

É a despesa que **não consta da LOA**, compreendendo as diversas saídas de numerário decorrentes do levantamento de *depósitos* (caução, consignação, retenção), pagamento de *Restos a Pagar, resgate/amortização* de operações de créditos por antecipação de receita, bem como quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra-orçamentárias. Trata-se de **despesa transitória**, que **não atende às necessidades públicas**, servindo apenas para devolver o que foi arrecadado por meio de uma receita transitória.

Ex: a garantia contratual (caução) – em regra de 5%, pela lei 8.666/93 - entregue em numerário pela empresa vencedora da licitação é uma receita transitória que, ao entrar no orçamento, além de aumentar a disponibilidade, provoca também a entrada de uma obrigação, classificada como **dívida fluante**, que integra o **passivo financeiro**. Quando a empresa cumprir o contrato, o Estado deve devolver a garantia, saindo o numerário e a obrigação, por meio de uma despesa extra-orçamentária.

2.3.2 Quanto à afetação patrimonial

Conceitos prévios: Composição patrimonial

O patrimônio público é dividido em ativo (conjunto de bens e direitos) e passivo (conjunto de obrigações). O patrimônio ativo se divide em **ativo financeiro** (para ser movimentado, não depende de autorização legislativa) e **ativo permanente** (para ser movimentado, depende de autorização legislativa. Ex: venda de imóveis). O patrimônio passivo se divide em **passivo financeiro** (obrigações cuja amortização independe de autorização legislativa) e **passivo permanente** (obrigações cuja amortização depende de autorização legislativa). O patrimônio líquido será a diferença entre o patrimônio ativo (financeiro e permanente) e o patrimônio passivo (financeiro e permanente), o qual também é chamado de passivo exigível.

A despesa orçamentária pode ser efetiva ou não efetiva. A despesa extra-orçamentária só pode ser classificada como não efetiva.

I. DESPESA EFETIVA

Aquela que, no momento da sua realização, **reduz o patrimônio líquido** da entidade em razão da **redução do ativo financeiro**. Constitui **fato contábil MODIFICATIVO DIMINUTIVO**, são caracterizadas, portanto, pela diminuição do patrimônio líquido. Se o patrimônio líquido diminuir depois do fato, há despesa efetiva (e, portanto, orçamentária). Ex: *pagamento de pessoal*²

II. DESPESA NÃO-EFETIVA ou POR MUTAÇÃO

Aquela que, no momento da sua realização, **não reduz o patrimônio líquido** da entidade. Constitui **fato contábil PERMUTATIVO**. São aquelas que sempre ocorrem **por mutação** patrimonial. A despesa não efetiva pode ser orçamentária ou extra-orçamentária:

- a) **Despesa não efetiva orçamentária** – Há uma REDUÇÃO DO ATIVO FINANCEIRO (saindo numerário, já que é uma despesa), que pode ser permutada com o **aumento do ativo permanente** ou com a **redução do passivo permanente**. Sendo assim, mesmo ocorrendo a despesa, o patrimônio líquido não se altera. Ex: *aquisição de imóvel* (pois, nesse caso, o bem adquirido será incorporado ao ativo permanente, embora haja diminuído o ativo financeiro); *amortização da dívida fundada* (a dívida fundada é um passivo permanente, paga por meio de numerário do ativo financeiro. O que ocorre é uma transferência de um numerário do ativo financeiro para quitar uma despesa do passivo permanente, permanecendo imutável o patrimônio líquido).
- b) **Despesa não efetiva extra-orçamentária** – Toda despesa extra-orçamentária será não efetiva. Ocorre a REDUÇÃO DO PASSIVO FINANCEIRO, que é permutada por uma **redução do ativo financeiro**. Ex: amortização da dívida flutuante (principal) onde se reduz o ativo financeiro para pagar um passivo financeiro.

Observe: a dívida flutuante é classificada como passivo financeiro; a dívida fundada é um passivo permanente.

Obs: Conceitos da contabilidade privada

O Manual da Despesa Pública trouxe novos conceitos visando compatibilizar a despesa pública com as normas internacionais da contabilidade privada.

No enfoque patrimonial, temos que a despesa pública só será despesa quando diminuir o patrimônio líquido. Pelo enfoque orçamentário, como vimos até agora, a despesa pública poderá diminuir ou não o patrimônio

² Quando a entidade paga sua folha, diminui seu ativo financeiro, pois sai numerário. Pelo pagamento da folha a entidade não ganha qualquer direito, bem (não é investimento) ou obrigação.

líquido, sendo ela dividida em efetiva ou não efetiva. Sendo assim, somente a despesa efetiva será despesa para o conceito da contabilidade privada.

Conclusões:

Toda despesa corrente é efetiva³. EXCEÇÕES:

- A aquisição de material de consumo para estoque é uma despesa não efetiva (se o material for para pronto consumo, a despesa será efetiva), pois sai numerário do ativo financeiro, mas entra bem no ativo permanente.
- Concessão de adiantamento de numerário.

Toda despesa de capital é não efetiva. EXCEÇÃO: Transferência de capital é efetiva, porque sai numerário do ativo financeiro, reduzindo o patrimônio líquido, pois a entidade não ganha nem perde nada.

Resumo:

DESPESA EFETIVA	DESPESA NÃO EFETIVA	
Altera o saldo patrimonial (reduz o patrimônio líquido).	Não altera o saldo patrimonial (= patrimônio líquido).	
Produz fato modificativo diminutivo .	Produz fato permutativo .	
Não produz mutação patrimonial.	Produz mutação patrimonial.	
É despesa no conceito contábil (pelo enfoque patrimonial, da contabilidade privada).	Não é despesa no conceito contábil (pelo enfoque patrimonial), porque não diminui o patrimônio líquido.	
Toda despesa corrente é efetiva. Há exceções.	Toda despesa de capital é não efetiva. Há exceção.	
Despesa orçamentária	Despesa orçamentária	Despesa extra-orçamentária
Gera uma redução do ativo financeiro .	Gera uma redução do ATIVO FINANCEIRO , que pode ser permutada com: <ul style="list-style-type: none">▪ aumento do ativo permanente, ou▪ redução do passivo permanente.	Gera uma redução do PASSIVO FINANCEIRO , que é permutada por uma redução do ativo financeiro .

Questão: A despesa orçamentária efetiva provocará uma redução do ativo financeiro e do patrimônio líquido. **CERTO**.

Questão: A despesa orçamentária não efetiva provocará ou o aumento do ativo permanente ou a redução do passivo permanente. **CERTO**.

Questão: A despesa extra-orçamentária não efetiva provocará uma redução do passivo financeiro e uma redução do ativo financeiro. **CERTO**.

Questão: Quanto à afetação patrimonial, a despesa extra-orçamentária sempre será não efetiva. **CERTO**.

Questão: A despesa efetiva não produz mutação patrimonial. **CERTO**.

3. Execução orçamentária: estágios da despesa

³ Despesa corrente é o gasto realizado pelo Estado para a manutenção da máquina pública.

O processo orçamentário possui etapas e estágios da despesa. As **ETAPAS da despesa** são: **(i)** Planejamento; **(ii)** Execução; e **(iii)** Controle e Avaliação.

Atenção: não se devem confundir etapas da despesa (são três) com estágios da despesa (que integram a etapa da execução orçamentária e também são três).

- **1ª Etapa da despesa: Planejamento** → A despesa começa a ser planejada na Lei Orçamentária Anual quando há a **FIXAÇÃO** da despesa. Depois da aprovação da LOA, há a liberação dos créditos orçamentários, chamada de **DESCENTRALIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA**. A descentralização orçamentária abrange a provisão, o destaque. Depois que as entidades recebem os créditos, para gastarem devem seguir a **PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA** (visando compatibilizar os recursos arrecadados com as despesas). A última fase do planejamento é a **LICITAÇÃO**. Assim, as fases da etapa do planejamento são:

- a) **Fixação de despesa orçamentária** → Insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.
- b) **Descentralização dos créditos orçamentários** → Ocorre quando for efetuada a movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica para que as outras entidades administrativas possam executar suas despesas orçamentárias. As descentralizações dos créditos orçamentários não se confundem com transferência e transposição, pois:
 - NÃO modificam o valor da programação ou de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais)
 - NÃO alteram a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais.

Obs: Quando a descentralização envolver unidades gestoras de um mesmo órgão, tem-se a **descentralização interna**, também chamada de **PROVISÃO**. Se a descentralização ocorrer entre unidades gestoras ou entidades de estrutura diferente, ter-se-á uma **descentralização externa**, chamada de **DESTAQUE**.

ATENÇÃO: Quando ocorrer uma provisão ou destaque (descentralização orçamentária), as classificações orçamentárias serão mantidas. Nenhum código muda.

- c) **Programação orçamentária e financeira** → Consiste na compatibilidade do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.
 - d) **Processo de licitação** → Conjunto de procedimentos administrativos que objetivas adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, incluindo a autorização para a deflagração do procedimento licitatório; o procedimento licitatório (mecanismo através do qual a Administração Pública escolhe a proposta mais vantajosa) e a adjudicação (momento pela qual a Administração contrata com o vencedor do procedimento licitatório).
- **2ª Etapa da despesa: Execução** → É dentro da etapa da execução que serão encontrados os **ESTÁGIOS** da execução despesa, **obrigatórios quanto à sua existência e sua sequência**. Os estágios da despesa, que integram a etapa da execução orçamentária são: empenho, liquidação e pagamento.
 - **3ª Etapa da despesa: Controle e Avaliação** → Esta fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade. Nessa etapa, deverá ser feita a avaliação e controle da execução dos programas de governo e o cumprimento de metas. Nessa fase, o Poder legislativo, com auxílio do tribunal de Contas, deve comprovar a legalidade e avaliar os resultados.

A execução da despesa pública compreende **três ESTÁGIOS ou fases**, que estão previstas no art. 58 e seguintes da Lei 4.320/64. São elas: EMPENHO → LIQUIDAÇÃO → ORDEM DE PAGAMENTO → PAGAMENTO.

O curso para o cumprimento das regras e etapas para a execução da despesa pública está disposto nos arts. 8º a 10º da LRF e arts. 47 a 68 da lei 4.320/64.

Cuidado em prova: pela lei, são três estágios (empenho, liquidação e pagamento), mas a doutrina também chama de estágios as fases do planejamento (fixação, descentralização, programação e licitação).

3.1 Empenho (art. 60 da Lei 4.320/64)

3.1.1 Conceito

Empenho é ato pela qual se reserva do total da dotação orçamentária a quantia necessária ao pagamento. Por meio do empenho, a Administração se compromete a pagar (não paga ainda). O empenho é como se fosse um contrato de compra e venda e, de fato, **algumas vezes substitui o contrato**.

Nos casos em que o instrumento de **contrato** é facultativo, a **Lei nº 8.666/1993 admite a possibilidade de substituí-lo pela nota de empenho de despesa**, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

Art. 29, Parágrafo único do Dec. 93.872/86. Quando a Nota de Empenho substituir o termo do contrato, segundo o disposto no artigo 52 do Decreto-lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986, dela deverão constar as condições contratuais, relatividade e aos direitos obrigações e responsabilidades das partes.

Não é possível empenhar se não houver crédito.

A autoridade competente para autorizar o empenho é o **ordenador da despesa**.

L. 4320/64. Art. 58. 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. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Art. 59 - O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. (Redação dada pela Lei nº 6.397, de 10.12.1976)

§ 1º Ressalvado o disposto no Art. 67 da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente. (Parágrafo incluído pela Lei nº 6.397, de 10.12.1976)

§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito. (Parágrafo incluído pela Lei nº 6.397, de 10.12.1976)

§ 3º As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública. (Parágrafo incluído pela Lei nº 6.397, de 10.12.1976)

§ 4º Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do Art. 1º, inciso V, do Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. (Parágrafo incluído pela Lei nº 6.397, de 10.12.1976)

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

3.1.2 Materialização

O empenho é materializado através da **nota de empenho**, um registro informatizado. Mas atente: algumas despesas dispensam nota de empenho. É o caso dos **empenhos globais**, a exemplo do pagamento de pessoal (os casos variarão ao sabor do ente político, pois todos os entes políticos podem legislar concorrentemente sobre direito financeiro).

O art. 60, §1º trata dos casos em que não é necessária a emissão de nota de empenho (embora, repise-se, em qualquer caso o **empenho em si** seja necessário). Confira-se:

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

I. Classificações do empenho

Segundo TATHIANE PISCITELLI, há três modalidades de empenho:

- a) **Empenho Ordinário ou normal** → é o tipo de empenho utilizado para as **despesas de valor fixo e previamente determinado**, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez (**uma única parcela**). Em suma: valor exato e pagamento em uma única parcela.
- b) **Empenho por Estimativa** → é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo **montante não se pode determinar** previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e

Art. 60, § 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

Questão: Quando a Administração de que a despesa vai acontecer, utiliza o empenho estimativo. *ERRADO. Se a Administração não tem certeza da existência da despesa, não deve fazer nada. O empenho estimativo só ocorre quando a Administração tem certeza da existência da despesa, mas não se seu valor.*

- c) **Empenho Global** → é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de **valor determinado**, sujeitas a **parcelamento**, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

Art. 60, § 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

ATENÇÃO: O valor empenhado no empenho global está restrito às parcelas que serão pagas naquele exercício financeiro (caso de crédito com vigência plurianual). Assim, nem sempre o empenho será pelo valor total do contrato. Essa pegadinha está no art. 27 do Dec. 93.872/86.

Art. 27 do Dec. 93.872/86. As despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, **serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada.**

II. Empenho original, reforço e anulação

O empenho pode ser ORIGINAL (é o primeiro), do tipo REFORÇO (se, ao final do exercício, faltar crédito, para reforçar o empenho) e do tipo ANULAÇÃO (quando sobrar crédito, que não foi completamente utilizado dentro de um único exercício). Veja que para anular o empenho é necessário emitir nova nota de empenho.

3.1.3 Ausência de direito adquirido

Pergunta-se: o empenho gera direito adquirido ao credor da Administração? NÃO. O empenho **não cria direitos subjetivos** (não cria obrigações), sendo necessário que a Administração perquiria a respeito do cumprimento da própria obrigação. O empenho apenas reserva o pagamento (o que cria a obrigação é o instrumento contratual).

Grave: o empenho não cria obrigação financeira. A obrigação gerada pelo empenho é de reduzir parcialmente as dotações dos créditos. O estágio da despesa que cria uma obrigação efetiva de pagamento é a liquidação (pois o pagamento só pode ser autorizado após o cumprimento da contraprestação da empresa licitante). Cuidado com o art. 58. pois é o contrato que cria a obrigação, e não o empenho.

Art. 58 da lei 4.320/64. 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.

Apesar de não criar obrigação para o Estado ou direitos subjetivos ao credor, **o empenho assegura dotação orçamentária**, objetivando garantir o pagamento estabelecido na relação contratual entre a Administração Pública e seus fornecedores e prestadores de serviço.

3.1.4 Decreto de contingenciamento

A questão mais polêmica em relação ao empenho diz respeito ao **decreto de contingenciamento**. Cuida-se de uma inovação da LRF, que prevê a possibilidade de limitação dos empenhos através dos aludidos decretos.

Com efeito, art. 4, I, “b” da LRF, trata da **LIMITAÇÃO DE EMPENHO**. Esse instrumento, criado pela LRF, tem a finalidade de **materializar o princípio do equilíbrio orçamentário**. Temos aqui um ajuste das receitas à efetiva arrecadação das despesas.

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) **critérios e forma de limitação de empenho**, a ser efetivada nas hipóteses previstas na **alínea b do inciso II deste artigo**, no **art. 9º** e no **inciso II do § 1º do art. 31**;

Trinta dias depois de aprovado o orçamento, transmutado o projeto em lei, o chefe do Executivo está obrigado a fazer três coisas: **(i)** inicialmente, analisará a programação de empenho, constatando o volume de valores empenhados; **(ii)** depois, deverá mensurar o volume de gastos obrigatórios; **(iii)** por fim, deverá analisar as últimas estimativas sobre a evolução das receitas,

verificando, nos orçamentos passados (pelo menos três deles), o quanto da receita prevista se materializou. Em outras palavras, a última obrigação consiste em fazer uma média quantitativa do volume da previsão que costuma se materializar.

O objetivo do decreto de contingenciamento é materializar o princípio do equilíbrio orçamentário, evitando gastos desnecessários, **obstaculizando todas as despesas não obrigatórias que ultrapassarem a média a que chegar o chefe do Executivo ao final das estimativas realizadas.**

Vale ressaltar que a **limitação de empenho** realizada via decreto não se confunde com **anulação de empenho**, algo completamente diverso que veremos a seguir.

O **decreto de limitação somente não poderá recair sobre despesas obrigatórias** (ex: repartição de arrecadação tributária) e **não poderá ser perpétuo**. O limite temporal é o limite da efetiva arrecadação da receita estimada no orçamento. Tão logo ela venha a se materializar, cai o contingenciamento.

3.2 Liquidação

A liquidação, segunda etapa da execução orçamentária, consiste na **verificação do direito adquirido do credor** de receber a quantia empenhada. Através da liquidação, a Administração realiza um cruzamento de dados, analisando **contratos, nota de empenho e comprovante** de entrega do material a que o credor se prometeu a entregar ou da prestação de serviço, de acordo com o contrato, dentre outros documentos. **Seu objetivo é verificar se o credor para quem foi empenhada uma verba tem ou não direito adquirido a receber.**

L. 4.320/64. Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na **verificação do direito adquirido pelo credor** tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º 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.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acôrdo respectivo;

II - a nota de empenho;

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

Neste ponto, embora já tenha ocorrido o empenho, a Administração poderá **anular esse empenho**, caso não cumpridas as obrigações a que estava sujeito o credor.

Convém não confundir a anulação com a limitação de empenho, situação distinta que ocorre diante de circunstâncias diversas. Mas veja: um empenho antes limitado pode se sujeitar a uma posterior anulação, bastando que a Administração verifique que o credor não se desincumbiu da obrigação contratual.

Limitação de empenho	Anulação de empenho
Cria obstáculo às despesas não obrigatórias que ultrapassem a média a que chegar o chefe do Executivo ao final das estimativas realizadas, sendo condicionado à efetiva materialização da receita correspondente.	Ocorre quando o administrador, após o empenho, verifica que o credor não cumpriu as obrigações a que estava sujeito, não possuindo, portando, direito subjetivo ao valor empenhado.

A fase de liquidação se antepõe como uma fase de controle, antes da liberação do dinheiro. Os empenhos, **após liquidados**, são chamados também de **empenhos processados**.

3.3 Ordem de pagamento e pagamento

O pagamento da despesa extingue a obrigação. A autoridade competente para autorizar o pagamento é o **ordenador de despesa**, responsável pela autorização da nota de empenho. O ordenador deverá despachar na nota fiscal a autorização. Depois disso, o tesoureiro poderá confeccionar o documento próprio que materializa o pagamento (nota bancária, que é como se fosse um cheque). O pagamento ocorre após a ordem, dispensando maiores comentários.

As atribuições do ordenador de despesa podem ser delegadas? SIM. No Estado, o ordenador de despesas é o Governador, mas ele pode atribuir essas atribuições a seus secretários.

Art. 43, § 1º do Dec. 93.872/86. A competência para autorizar pagamento decorre da lei ou de atos regimentais, podendo ser delegada.

Art. 65 da lei 4.320/64. O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

Confirmam-se as regras a respeito:

Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Art. 65. O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

Art. 66. As dotações atribuídas às diversas unidades orçamentárias poderão quando expressamente determinado na Lei de Orçamento ser movimentadas por órgãos centrais de administração geral.

Parágrafo único. É permitida a redistribuição de parcelas das dotações de pessoal, de uma para outra unidade orçamentária, quando considerada indispensável à movimentação de pessoal dentro das tabelas ou quadros comuns às unidades interessadas, a que se realize em obediência à legislação específica.

Art. 67. Os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim.

Art. 68. O regime de adiantamento é aplicável 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.

Art. 69. Não se fará adiantamento a servidor em alcance nem a responsável por dois adiantamento. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Art. 70. A aquisição de material, o fornecimento e a adjudicação de obras e serviços serão regulados em lei, respeitado o princípio da concorrência.

4. Despesas com pessoal – mecanismos de controle

I. Condições para aumento de despesas com pessoal

O art. 169, §1º da CRFB/88 estabelece como condições básicas para o aumento das despesas com pessoal: **(i) prévia dotação orçamentária** e **(ii) autorização específica na LDO**.⁴

Ademais, exige-se **(iii) a observância das normas genéricas das Constituição** (ex: art. 37, XIII, que veda a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias) e **(iv) dos arts. 16 e 17 da LRF**, que constituem o núcleo para a realização de toda e qualquer despesa pública (entre os quais se inclui a norma segundo a qual é nulo o ato que gerar aumento de dispêndio com pessoal expedido nos últimos 180 dias de mandato do poder ou órgão).

Veja que, segundo o STF, a ausência de dotação orçamentária prévia em legislação específica não autoriza a declaração de inconstitucionalidade da lei, impedindo tão-somente a sua aplicação naquele exercício financeiro (ADI 3599/DF, de 21/05/2007)⁵.

II. Limites das despesas com pessoal

Quando da aprovação da LRF, todos os entes encontravam-se absolutamente “endividados” com despesas de pessoal, algo absurdo, tendo em vista se tratar de despesas de custeio. Vale diferenciar, neste ponto, o **déficit orçamentário**, a **dívida pública** e o **endividamento** à luz da doutrina de **DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO**.

Déficit orçamentário	Dívida pública	Endividamento
Ocorre quando o Poder Público gasta mais do que arrecada.	Ocorre quando o déficit afeta o exercício financeiro seguinte.	É um procedimento endêmico de dívida – vários exercícios financeiros de déficit orçamentário.

⁴ Essas exigências não precisam ser cumpridas por sociedades de economia mista e empresas públicas independentes.

⁵ EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis federais nº 11.169/2005 e 11.170/2005, que alteram a remuneração dos servidores públicos integrantes dos Quadros de Pessoal da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. 3. Alegações de vício de iniciativa legislativa (arts. 2º 37, X, e 61, § 1º, II, a, da Constituição Federal); desrespeito ao princípio da isonomia (art. 5º, caput, da Carta Magna); e inobservância da exigência de prévia dotação orçamentária (art. 169, § 1º, da CF). 4. Não configurada a alegada usurpação de iniciativa privativa do Presidente da República, tendo em vista que as normas impugnadas não pretenderam a revisão geral anual de remuneração dos servidores públicos. 5. **Distinção entre reajuste setorial de servidores públicos e revisão geral anual da remuneração dos servidores públicos: necessidade de lei específica para ambas as situações**. 6. Ausência de violação ao princípio da isonomia, porquanto normas que concedem aumentos para determinados grupos, desde que tais reajustes sejam devidamente compensados, se for o caso, não afrontam o princípio da isonomia. 7. **A ausência de dotação orçamentária prévia em legislação específica não autoriza a declaração de inconstitucionalidade da lei, impedindo tão-somente a sua aplicação naquele exercício financeiro**. 8. Ação direta não conhecida pelo argumento da violação do art. 169, § 1º, da Carta Magna. Precedentes: ADI 1585-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, unânime, DJ 3.4.98; ADI 2339-SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, unânime, DJ 1.6.2001; ADI 2343-SC, Rel. Min. Nelson Jobim, maioria, DJ 13.6.2003. 9. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, na parte conhecida, julgada improcedente.

A LRF foi editada exatamente para cumprir o comando inserto no art. 169 da CRFB/88, potencializado pela reforma administrativa da EC n. 19/98, que propugnou pela redução de gastos correntes, dentre eles, os gastos de pessoal, que não poderão exceder os limites previstos na LRF:

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.**

Três são os dispositivos da LRF que tratam especificamente do tema da limitação de gastos com pessoal, merecendo destaque inicial o art. 18. Esse artigo informa tudo aquilo que pode ser conceituado como despesa de pessoal:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se **como despesa total com pessoal**: o somatório dos gastos do ente da Federação com os **ativos, os inativos e os pensionistas**, relativos a **mandatos eletivos**, cargos, funções ou empregos, civis, **militares** e de membros de Poder, com **quaisquer espécies remuneratórias**, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, **inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais** de qualquer natureza, bem como **encargos sociais e contribuições recolhidas** pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de **terceirização de mão-de-obra** que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "**Outras Despesas de Pessoal**".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada [com base na receita corrente líquida] **somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.**

Obs: na ADI 2238, o STF declarou a constitucionalidade do art. 18, §1º, entendendo que “a norma visa evitar que a terceirização de mão de obra venha a ser utilizada com o fim de ladear o limite de gastos com pessoal. Tem, ainda, o mérito de erguer um dique à contratação indiscriminada de prestadores de serviço, valorizando o servidor público e o concurso”. Vale dizer, **o valor da contratação de terceirizados será contabilizado no limite da despesa com pessoal.**

Em seguida, merece análise o art. 19, que estabelece **limites globais** com as despesas de pessoal, conforme a tabela abaixo:

União	Estados	Municípios
Não pode comprometer mais de 50% da sua receita corrente líquida com gastos de pessoal	60%	60%

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, **não serão computadas as despesas:**

I - de **indenização por demissão** de servidores ou empregados;

II - relativas a **incentivos à demissão voluntária**;

III - **derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;**

IV - decorrentes de **decisão judicial** e da **competência de período anterior** ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;

VI - **com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:**

a) da **arrecadação de contribuições dos segurados;**

b) da **compensação financeira** de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) das demais **receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado** a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

O art. 20, por sua vez, prevê **limites setoriais** (quanto cada um dos poderes poderá gastar com pagamento de pessoal, respeitados os limites globais do art. 19). Confira-se:

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;

d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II - na esfera estadual:

a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;

d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

§ 1º Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da

receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 2º Para efeito deste artigo entende-se como órgão:

I - o Ministério Público;

II - no Poder Legislativo:

a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;

b) Estadual, a Assembléia Legislativa e os Tribunais de Contas;

c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;

d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III - no Poder Judiciário:

a) Federal, os tribunais referidos no art. 92 da Constituição;

b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

§ 3º Os limites para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, a cargo da União por força do inciso XIII do art. 21 da Constituição, serão estabelecidos mediante aplicação da regra do § 1º.

§ 4º Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios, os percentuais definidos nas alíneas *a* e *c* do inciso II do *caput* serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento).

§ 5º Para os fins previstos no art. 168 da Constituição, a entrega dos recursos financeiros correspondentes à despesa total com pessoal por Poder e órgão será a resultante da aplicação dos percentuais definidos neste artigo, ou aqueles fixados na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 6º (VETADO)

Na ADI 2238, o STF declarou a constitucionalidade do art. 20 afirmando que “o art. 169 da Magna Carta não veda que se faça uma distribuição entre os Poderes dos limites de despesa com pessoal; ao contrário, para tornar eficaz o limite, há de se dividir internamente as responsabilidades”.

Passadas essas questões, convém tratar das **gradações dos limites de gasto com o pessoal**. Com efeito, três são os limites, como se pode observar abaixo:

- **1ª GRADAÇÃO (limite de alerta)** → É o de **90%**, conforme previsto no art. 59, §1º, II da LRF. Caso chegue a 90% do que poderia gastar com pessoal, o Poder em questão será **advertido pelo Tribunal de Contas**. Essa “luz de alerta” consiste em **mera advertência**, sem qualquer punição, tendo em vista que, nesta gradação, ainda está sendo respeitado o limite.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

- **2ª GRADAÇÃO (limite “prudencial”⁶)** → É o limite de **95%**, como previsto no parágrafo único do art. 22 da LRF. Caso chegue nesse patamar, o Poder respectivo estará na iminência de chegar ao limite com gasto de pessoal. Por conta disso, ficará sujeito às vedações previstas no dispositivo citado, quais sejam:
 - i. Vedação de concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração (salvo por sentença judicial ou determinação legal ou contratual).
 - ii. Criação de cargo, emprego ou função;
 - iii. Alteração da estrutura da carreira que gere aumento de despesa;
 - iv. Provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, salvo reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
 - v. Contratação de hora extra, salvo situações previstas na LDO.

LRF. Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

⁶ A expressão “limite” prudencial é utilizada por alguns autores, mas deve ser evitada, por representar uma **importação acrítica do princípio da prudência**, de origem germânica. Esse princípio, presente no sistema jurídico da Nova Zelândia, não é contemplado pelo ordenamento pátrio.

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

- **3ª GRADAÇÃO** → É o limite de **100%**, que equivale à ultrapassagem do limite, como previsto no art. 22 da LRF. Ultrapassado o limite, o ente deverá retomar os limites fixados na Lei, no **prazo de 8 meses** (dois quadrimestres), sendo **peelo menos um terço no primeiro**.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções **quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5 → suspensão parcial da eficácia)**

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. **(Vide ADIN 2.238-5 → suspensão integral da eficácia)**

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

No que concerne ao art. 23 da LRF, foi ajuizada a **ADI 2238** perante o **STF**, o que resultou na suspensão da eficácia do §1º do aludido dispositivo, que prevê como medida, no caso de ultrapassado o limite com pessoal, a redução da remuneração de pessoal. Para o Supremo, essa norma estaria violando o princípio da irredutibilidade de subsídios. O mesmo ocorreu com o §2º do art. 23, que prevê como medida a redução da carga horária, com adequação dos vencimentos. Este dispositivo também se encontra com eficácia suspensa.

ADI 2838. **Julgamento: 09/08/2007**

EMENTA: CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 04 DE MAIO DE 2000 (LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL). MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.980-22/2000. [...] **Art. 23, §§ 1º e**

2º: a competência cometida à lei complementar pelo § 3º do art. 169 da Constituição Federal está limitada às providências nele indicadas, o que não foi observado, ocorrendo, inclusive, ofensa ao princípio da irredutibilidade de vencimentos. Medida cautelar deferida para suspender, no § 1º do art. 23, a expressão "quanto pela redução dos valores a eles atribuídos", e, integralmente, a eficácia do § 2º do referido artigo. XXVI - Art. 56, caput: norma que contraria o inciso II do art. 71 da Carta Magna, tendo em vista que apenas as contas do Presidente da República deverão ser apreciadas pelo Congresso Nacional. XXVII - Art. 57: a referência a "contas de Poder", no § 2º do art. 57, evidencia a abrangência, no termo "contas" constante do caput do artigo, daqueles cálculos decorrentes da atividade financeira dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, que somente poderão ser objeto de julgamento pelo Tribunal de Contas competente (inciso II do art. 71 da Constituição). Medida cautelar deferida. Medida Provisória nº 1.980-22/2000. Ação prejudicada. XXVIII - Arts. 3º, I, e 4º: diploma normativo reeditado, sem que houvesse pedido de aditamento da petição inicial após as novas edições. Ação prejudicada, nesta parte.

Para que consiga retornar aos limites legais, o ente respectivo poderá proceder às medidas previstas no art. 169 e parágrafos da CRFB/88. A Constituição permite a exoneração de servidores, inclusive estáveis, observada a seguinte gradação: inicialmente, haverá a redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; em seguida, será realizada a exoneração de servidores não estáveis; por fim, serão exonerados os servidores estáveis.

CRFB/88. § 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no caput, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - exoneração dos servidores não estáveis. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 5º O servidor que perder o cargo na forma do parágrafo anterior fará jus a indenização correspondente a um mês de remuneração por ano de serviço. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 6º O cargo objeto da redução prevista nos parágrafos anteriores será considerado extinto, vedada a criação de cargo, emprego ou função com atribuições iguais ou assemelhadas pelo prazo de quatro anos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 7º Lei federal disporá sobre as normas gerais a serem obedecidas na efetivação do disposto no § 4º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

No §3º do art. 23 da LRF são previstas as seguintes penalidades pela ultrapassagem do limite disposto no art. 22 da LRF:

- Não poderá receber transferências voluntárias;
- Não poderá obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

- Não poderá contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Essas punições, **em regra, não são aplicadas automaticamente**, somente incidindo **APÓS o período de dois quadrimestres** para adequação.

Mas atente: de acordo com o §4º do art. 23, dispositivo que se encontra em vigor, as restrições do § 3º aplicam-se **IMEDIATAMENTE** se a despesa total com **pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato** dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

Exemplo: imaginemos que o Poder Legislativo de determinado Município tenha o limite de R\$ 100,00 para gasto com pessoal. Deste valor, caso a Câmara já tenha gastado R\$ 90,00, (90% do limite), chega-se ao limite de alerta, havendo mera advertência. Caso venha a gastar a quantia de R\$ 95,00 (iminência de atingir seu limite), o Poder respectivo sofrerá as consequências previstas na LRF citadas acima (ex.: proibição de provimento de cargo público, vedação da concessão de aumento etc.). Por fim, caso extrapole o limite dos R\$ 100,00 que poderia gastar, aplica-se o art. 23 da LRF. Neste caso, o ente terá que retornar aos limites estabelecidos na LRF, no prazo de 8 meses (dois quadrimestres).

ATENÇÃO (questão na PGM/RJ): o art. 23, §3º da LRF prevê um absurdo ao afirmar que se a redução não for alcançada no prazo estabelecido de dois quadrimestres (8 meses), **o ente político (União, Estado, DF ou Municípios) será atingido como um todo, sofrendo as penalidades previstas, ainda que apenas um dos três Poderes tenha violado a regra. Essa regra tem sido flexibilizada pelo Supremo Tribunal Federal** em razão do PRINCÍPIO DA INTRANSCENDÊNCIA das medidas restritivas de direitos e da independência e autonomia dos poderes do Estado (art. 2º e no inc. XLV do art. 5º da Constituição Federal):

AC 2684-MC/AM, de 27/09/2010, Min. Ellen Gracie. Atenção: essa decisão não está nos informativos

Trata-se de ação cautelar preparatória ajuizada pelo Estado do Amazonas, em desfavor da União, com fundamento nos arts. 102, I, f, da Constituição da República; 247 a 251 do RISTF, visando à concessão de provimento cautelar **“para que a União se abstenha de limitar a atuação do Poder Executivo, impedindo-o de obter transferências voluntárias e garantias diretas e indiretas, e de contratar operações de crédito nacionais ou internacionais (art. 23, § 3, I, II e III, todos da Lei Complementar n. 101/2000), no que se refere ao limite percentual de gastos com pessoal dos Poderes Legislativo – especialmente Tribunal de Contas –, Judiciário e Ministério Público, não inscrevendo a restrição no SIAFI ou no CAUC”**.

Ao firmar a competência do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, I, f, da CF, tendo em vista o confronto de interesses entre a União e o Estado do Amazonas, ressalta o autor a urgência para concessão do provimento cautelar, uma vez que a Secretaria do Tesouro Nacional impôs restrições àquela unidade federada para a contratação de operação de “financiamento de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), pelo BNDES, voltado à construção da Arena Amazônica, estádio multiuso que integra o conjunto de obras públicas em curso para que a capital do Estado seja uma das sedes da Copa do Mundo de 2014 no Brasil”.

Aduz que, após análise efetuada pela Secretaria do Tesouro Nacional, se detectou “excesso no limite de gastos com pessoal no âmbito do Tribunal de Contas do Estado – TCE”, o que impede a contratação de crédito com fundamento no art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Esclarece que **“para a apuração do limite de despesas com pessoal do TCE/AM, foram excluídos os gastos com inativos, pensionistas e imposto de renda retido na fonte, o que contraria o Parecer PGFN/CAF/n. 604/2007, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Sem o cômputo de tais gastos o percentual máximo para o TCE, de 1,10% (que lhe cabe dos 3% afetos ao Poder Legislativo – art. 20, § 1º e § 2º, II, b, da LRF), é extrapolado e atinge o percentual de 1,23% no primeiro trimestre de 2010. Assim, **ainda que o gasto total do Poder Legislativo seja de apenas 2,56% da receita líquida, abaixo, portanto, do limite legal, o TCE/AM, como órgão integrante do poder, extrapola o seu limite proporcional de 1,10%, em exatos 11,8%”**.

Defende a intranscendência das medidas restritivas de direitos, haja vista que o Tribunal de Contas estadual é órgão integrante do Poder Legislativo, com autonomia administrativa, orçamentária e financeira garantidas pela Constituição Federal.

Nesse contexto, **o autor relaciona vários precedentes desta Suprema Corte tudo para fundamentar seu entendimento de que não pode o Poder Executivo ser impedido de receber transferências voluntárias, obter aval e garantias diretas ou indiretas, realizar operações de contratação de crédito interno e externo, enfim, ser o Estado do Amazonas responsabilizado pelos excessos cometidos por órgão absolutamente independente, com graves conseqüências na prestação de serviços públicos ou no cumprimento de suas políticas públicas.**

Sustenta, frente a aplicação do princípio da separação dos poderes, que as sanções decorrentes da não observância aos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal devam ser restringidas, de forma a responsabilizar apenas o poder que deu causa ao excesso. Enfatiza que a influência danosa da gestão do Poder Legislativo, potencializada pela interpretação da norma do § 3º do art. 23 da LRF, faz nascer uma interferência direta daquele poder sobre o Poder Executivo, situação não admitida por esta Suprema Corte, conforme entendimento proferido no julgamento da ADI 2.238/DF-MC, red. para acórdão Min. Carlos Britto, DJe 11.09.2008, quando também se suspendeu a eficácia do § 3º do art. 9º da Lei Complementar 101/2000.

[...]

6. Ademais, a plausibilidade jurídica do pedido cautelar também se evidencia, visto que **o Supremo Tribunal Federal tem suspenso a inscrição de Estados-membros no Siafi/Cauc ao constatar a imposição de sanções administrativas a órgãos integrantes da Administração direta e indireta.**

7. Finalmente, **acentuo a existência de precedentes desta Corte favoráveis ao pedido:** referendo em AC 2.197/DF-MC, rel. Min. Celso de Mello, Pleno, unânime, DJe 12.11.2009; AC 2.228/DF-MC, rel. Min. Carlos Britto, DJe 17.12.2008; AC 1.936/SE-MC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 29.02.2008; AC 1.761/AP-MC, rel. Min. Eros Grau, DJe 23.08.2007, entre outros.

8. Ante o exposto, **defiro em parte a medida liminar para determinar a suspensão das limitações administrativas impostas ao Poder Executivo do Estado do Amazonas para contratar operações de crédito interno junto ao BNDES, no que se refere ao limite percentual de gastos com pessoal dos Poderes Legislativo – especialmente o Tribunal de Contas –, Judiciário e Ministério Público, não inscrevendo essa restrição no Siafi e no Cauç.**

Na AC 2197-MC/DF, de 12/11/2009, o Supremo indicou que **o Poder Executivo do Distrito Federal não pode sofrer sanções nem expor-se a restrições impostas pela União Federal em tema de celebração de operações financeiras internacionais (recusa de prestação de aval e negativa de autorização), sob a alegação de que o Tribunal de Contas e o Poder Legislativo locais - embora observando o índice setorial de 3% - teriam descumprido, cada qual, os limites individuais a eles impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 20, inciso II, "a"), pois o Governo do Distrito Federal não tem competência para intervir na esfera orgânica da Câmara Legislativa e do Tribunal de Contas, por se tratar de órgãos investidos de autonomia institucional, por força e efeito de expressa determinação constitucional!** O art. 20, inciso II, "a", da Lei de Responsabilidade Fiscal - cuja validade constitucional foi inteiramente confirmada pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 3.756/DF) - aplica-se, de modo plenamente legítimo, no que se refere ao índice setorial de 3% (três por cento), ao Distrito Federal.

Ademais, o Min. Carlos Ayres Britto, no julgamento da Ação Cautelar 2.228/DF-MC, de 17/12/2008, consignou que deve ser aplicado o **PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA INTRANSCENDÊNCIA das obrigações e sanções jurídicas**, afirmando não ser possível negar a concessão de garantia pela União à operação de crédito a ser realizada pelo Poder Executivo do DF alegando-se “pendências atribuídas à Câmara Legislativa do Distrito Federal”.

Na Ação Cautelar 2.104, o Min. Gilmar Mendes, consignou que: **“(...) A despeito do fato de o Ministério Público e os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário não possuírem personalidade jurídica distinta da do ente federativo do qual fazem parte, a Constituição os dotou de autonomia administrativa, financeira e orçamentária.** Assim, não poderia o Poder Executivo intervir na esfera administrativa dos demais Poderes e do Ministério Público, compelindo-os a cumprir as disposições presentes na Lei de Responsabilidade Fiscal. **Por conseguinte, se o Poder Executivo estadual não pode desfazer ato administrativo omissivo ou comissivo imputado a outro Poder ou órgão**

autônomo, é razoável entender que ele também não possa ser obrigado a suportar as consequências gravosas desse ato ou omissão”.

Nesse mesmo sentido, leia-se a AC 2.197, sob a relatoria do ministro Celso de Mello.

5. Despesas com a Seguridade Social

Além dos requisitos normais para realização de despesas, a criação ou aumento de despesa deverá atender ao disposto no art. 195, §5º da CRFB/88, que exige a correspondente **fonte de custeio total** (princípio da contrapartida da receita).

Vale lembrar que o art. 24, §1º da LRF fixa casos em que não serão criadas as medidas de compensação exigidas no art. 17, a despeito do aumento ou criação de gasto da Seguridade Social:

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5o do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17.

§ 1º É dispensada da compensação referida no art. 17 o aumento de despesa decorrente de:

I - concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;

II - expansão QUANTITATIVA do atendimento e dos serviços prestados;

III - reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

TATHIANE PISCITELLI e MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO ressaltam que, quanto à primeira exceção (inciso I), o caso é de outorga (concessão) de benefícios, e não propriamente criação ou expansão. Por esse motivo, é possível defender que a exceção alcança não apenas as medidas de compensação, mas a integralidade do art. 24 da LRF e a exigência do art. 195, §5º da CRFB/88, relativa à fonte de financiamento total de despesa.

6. Regime de contabilização

6.1 Introdução

Convém atentar ao art. 35 da Lei 4.320/64, que foi recentemente questionado em concurso do MPF: as despesas consideram-se realizadas em determinado exercício quando do seu empenho (**regime de competência** para das despesas). As receitas, por seu turno, estão sujeitas ao **regime de caixa** (ou seja, somente são consideradas como de determinado exercício após arrecadadas durante o seu período), **não havendo um regime preponderante.**

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas; → regime de caixa

II - as despesas nêle legalmente empenhadas → regime de competência.

Despesas	Receitas
----------	----------

Pertencem ao exercício financeiro aquelas que forem nele empenhadas (regime de competência) .	Pertencem ao exercício financeiro aquelas que foram nele arrecadadas (regime de caixa) .
--	---

6.2 Aprofundamento à luz da LRF

Falar em regime de contabilização é perguntar o seguinte: em que momento uma despesa é reconhecida como pertencente a um exercício? Com o empenho, com a liquidação, com o pagamento?

Há dois enfoques para a solução dessa questão. O primeiro, visto acima, é o enfoque orçamentário, à luz da Lei 4.320/64.

I. Enfoque orçamentário

Art. 35 da lei 4.320/64. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as **despesas nele legalmente empenhadas**.

A despesa é reconhecida como pertencente a um exercício no momento do EMPENHO. O regime de competência, **pelo enfoque orçamentário**, é o do empenho (basta somar o total empenhado para saber qual foi a despesa do exercício).

II. Enfoque patrimonial (novidade!)

Com as novas normas brasileiras de contabilidade privada aplicadas na área pública, surgiu um novo enfoque, chamado o enfoque patrimonial, fundado no FATO GERADOR. Em provas, deve-se perquirir qual o enfoque questionado.

O reconhecimento de uma despesa como pertencente a um exercício é pautado no fato gerador, em razão da Lei de Responsabilidade Fiscal. Explicando: em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, **as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento**.

Na área pública, esse procedimento está legalmente embasado pelos seguintes dispositivos:

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

II – a **despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência**, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.

Na maioria das vezes, o momento do fato gerador coincide com a liquidação da despesa orçamentária, como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, que constituem despesas efetivas.

Neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, visto que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

Em outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação

(reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em **momento anterior ao fato gerador**. Deve ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial.

Portanto, o reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendentes as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária.

Por exemplo: reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação orçamentária na LOA, enquanto não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial.

Outra novidade é o reconhecimento da despesa contabilizada no passivo patrimonial mesmo não havendo empenho. Isso, quando trabalhado pelo enfoque patrimonial.

Para as provas de concurso, basta saber que a competência será definida, pelo enfoque orçamentário, pelo momento do EMPENHO, e pelo enfoque patrimonial, pelo FATO GERADOR.

7. Particularidades da Despesa

7.1. Resto a pagar

No final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e **não pagas** serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a **Dívida Flutuante**. Ou seja, os Restos a Pagar são **Resíduos Passivos, obrigações**.

Art. 36 da lei 4.320/64. **Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro** distinguindo-se as processadas [liquidadas] das não processadas [não liquidadas].

Parágrafo único. Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Art. 92 da lei 4.320/64. A dívida flutuante compreende:

- I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- II - os serviços da dívida a pagar;
- III - os depósitos;
- IV - os débitos de tesouraria.

Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar, os **Processados** e os **Não-processados**:

- **RESTOS A PAGAR PROCESSADOS** → Compreendem as despesas legalmente empenhadas, cujo objeto do empenho já foi recebido, ou seja, **já ocorreu a liquidação** da despesa, mas não houve o pagamento.
- **RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS** → Compreendem as despesas legalmente empenhadas, que **não foram liquidadas** e nem pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício.

Os restos a pagar decorrem do fato de que a despesa é reconhecida como pertencente a um exercício em razão do regime de competência, que vai pelo EMPENHO (art. 35 da lei 4.320/64).

Obs.: não se deve confundir obrigações a pagar (gênero) com restos a pagar (espécie).

I. Registro

A Lei 4.320/64 prevê que:

Art. 92, Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 67, § 2º do Dec. 93.872/86. O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.

Podemos definir que o Resto a Pagar será definido pelo:

- a) ano de inscrição
- b) por credor
- c) por fase da despesa.

II. Pagamento

Espera-se que seja realizado no ano seguinte ao da sua inscrição (despesa extra-orçamentária), com base na liquidação da despesa. **O pagamento do RP é uma despesa extra-orçamentária porque já houve uma contabilização da despesa orçamentária no ano anterior a seu pagamento.** Se assim não fosse, seria contada duas vezes uma mesma despesa orçamentária.

Lembrando: a despesa extra-orçamentária independe de autorização legislativa. Por isso, o **pagamento de resto a pagar independe de autorização legislativa.**

Antes de se efetuar o pagamento do RP não processado, deverá ser feito a liquidação da despesa (deve-se cobrar o material ou a prestação do serviço) e a transformação do RP não processado em RP processado. Somente após o processamento do RP não processado será possível o pagamento.

Questão: A liquidação da despesa é a condição para o pagamento de Resto a Pagar não processado. **CERTO.**

III. Vigência do Restos a Pagar

A vigência está prevista no art. 68 do Decreto 93.872/86.

Art. 68 do Dec. 93.872/86. A **inscrição de despesas como Restos a Pagar será automática**, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto, E TERÁ VALIDADE ATÉ 31 DE DEZEMBRO DO ANO SUBSEQÜENTE.

Na realidade, a inscrição das despesas como Restos a Pagar não será automática em todos os casos, conforme se extrai da interpretação do art. 35 do Decreto 93.872/86.

- **Restos a Pagar processados** → A inscrição é AUTOMÁTICA, pois a despesa já foi **liquidada**.
- **Restos a Pagar não processados** → A despesa, em regra, deve ser ANULADA, pois ainda **não foi liquidada**. Somente sendo possível a inscrição da despesa como Resto a Pagar não processado nas exceções dos incisos do art. 35.

Art. 35 do Dec. 93.872/86. **O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado** em 31 de dezembro, para todos os fins, **salvo quando**:

I - **vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor**, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas **esteja em curso a liquidação da despesa**, ou **seja de interesse da Administração exigir o cumprimento** da obrigação assumida pelo credor;

III – se destina a **atender transferências a instituições públicas ou privadas**;

IV - corresponder a **compromissos assumido no exterior**.

A inscrição das despesas empenhadas, **liquidadas** e não pagas como Restos a Pagar é automática. Contudo, se a despesa empenhada não for tiver sido liquidada (processada), não será inscrita automaticamente como Restos a Pagar não processado, em regra. Há exceções.

Ex. do Inciso II: Se, antes do cumprimento da obrigação pelo fornecedor (momento em que ocorreria a liquidação), o exercício financeiro acaba, mas uma alteração na estrutura do mercado poderia gerar alteração negativa para a Administração quanto ao valor pactuado (ex: o dólar aumenta).

IV. Cancelamento do Restos a Pagar

Os Restos a Pagar **Processados não podem ser cancelados**, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar sob pena de estar deixando de cumprir os Princípios da Moralidade que rege a Administração Pública e está previsto no artigo 37 da Constituição Federal. O cancelamento caracteriza, inclusive, forma de enriquecimento ilícito, conforme Parecer nº 401/2000 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Embora o Resto a Pagar processado não possa ser cancelado, o Resto a Pagar não processado pode, por ordem o art. 68 do Dec. 93.872/86 (até o final do ano, se ele não tiver sido processado, será cancelado). Mas veja: o Governo Federal, através de Decreto, vem excepcionalizando o cancelamento de Restos a Pagar não processados, prorrogando a sua vigência.

Resumindo:

- **RP não processado**: terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente (art. 68 dec. 93.872/86).
- **RP não processado, não liquidado até 31 de dezembro do ano subsequente**, podem ter a vigência prorrogada mediante decreto do Poder Executivo.
- **RP processado**, não poderão ser cancelados em 31 de dezembro do ano subsequente. Sua vigência continua no exercício seguinte (Manual da Despesa). Não é possível cancelar porque o fornecedor já efetuou sua parte no contrato, devendo o Poder Público cumprir sua parte.

ATENÇÃO: Não devem ser reconhecidos como receita orçamentária os recursos financeiros oriundos de: cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar – consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores. Portanto, trata-se de **restabelecimento de saldo** de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e **não de uma nova receita** a ser registrada. Ou seja, o cancelamento do RP não processado não pode ser considerado uma receita orçamentária (antes era considerado uma receita fictícia), mas sim um restabelecimento das disponibilidades (uma variação patrimonial atípica).

O cancelamento de Restos a Pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita

orçamentária. A anulação de despesas que foram pagas em anos anteriores configuram receita orçamentária, mas o cancelamento de RP não é receita orçamentária e sim um restabelecimento.

Toda essa confusão ocorreu em razão do art. 38 da lei 4.320/64, que diferencia a anulação de uma despesa no mesmo exercício (volta o saldo anulado para a respectiva dotação) da anulação no exercício seguinte (configura receita orçamentária):

Art. 38. Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste, considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.

V. Prescrição do Restos a Pagar

A prescrição do direito do favorecido tem fundamento legal no art. 70 do Dec. 93.872/86:

Art. 70 do Dec. 93.872/86. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar.

Essa prescrição começará a contar a partir do momento da inscrição do RP, que ocorre em 31 de dezembro. Não é a data do fato gerador.

IV. Regra final de Mandato da LRF e Restos a Pagar

Antes da lei de Responsabilidade Fiscal, muitos entes utilizavam a prática da **Teoria das Terras Arrasadas** (gastar e não pagar) antes de terminar o mandato do Prefeito. A LRF impôs a regra de final de mandato para moralizar essa situação:

Art. 42 da LRF. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Cuidado: o art. 42 da LRF não acabou com a RP, mas apenas moralizou sua utilização. Ela somente se aplica nos dois últimos quadrimestres do mandato.

A disponibilidade financeira, que vai balizar a inscrição do RP, obedecendo ao art. 42 a LRF, é fixada pelo cálculo: saldo disponível em banco + caixa - as obrigações.

V. Secretaria do Tesouro Nacional

No âmbito federal, o órgão responsável pela normatização dos restos a Pagar é a Secretaria do Tesouro Nacional.

7.2 Despesas de exercícios anteriores

A Despesa de exercícios anteriores (DEA) é uma despesa orçamentária, dependendo de autorização orçamentária. O fato gerador acontece em um exercício sem que haja empenho, liquidação ou pagamento (ou há empenho e sua anulação). Nos exercícios seguintes é que há o empenho, liquidação ou pagamento.

São despesas fixadas, no orçamento vigente, decorrentes de compromissos assumidos em exercícios anteriores àquele em que deva ocorrer o pagamento. Portanto, a DEA é uma despesa orçamentária. Por essa razão, a DEA não se confunde com o Restos a Pagar.

De quem é a competência para a inscrição e a responsabilidade pelo processo de DEA?

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhar a despesa, o **ordenador de despesa**.

Art. 22 do Dec. 93.872/86. 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 como **os Restos a Pagar com prescrição interrompida**, e **os compromissos reconhecidos após o encerramento** do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (Lei nº 4.320/64, art. 37).

§ 1º O **reconhecimento da obrigação de pagamento**, de que trata este artigo, cabe à **autoridade competente para empenhar a despesa**.

Quais são as situações que serão pagas por meio da DEA? O art. 22 do Dec. traz essas situações:

- a) **Despesas que não se tenham processado na época própria** → aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) **Restos a pagar com prescrição interrompida** → a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor. Interromper a prescrição significa reativar o direito do favorecido;
- c) **Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício** → a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente. Ex: em 2011, uma servidora descobre que tinha direito a receber o valor referente a uma função que desempenhou em 2010. Assim, o fato gerador ocorreu em 2010, mas o pagamento será em 2011. Ex.2: A Justiça manda pagar, em 2011, valor referente a algum fato gerador que ocorre em 2010.

ATENÇÃO:

É vedada a realização de despesa sem prévio empenho, conforme já visto:

Art. 24 do Dec. 93.872/86. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho (Lei nº 4.320/64, art. 60).

Parágrafo único. Em caso de urgência caracterizada na legislação em vigor, admitir-se-á que o ato do empenho seja contemporâneo à realização da despesa.

Outra pegadinha:

Art. 34 do Dec. 93.872/86. Dentro de 5 (cinco) dias da assinatura do contrato, convênio acordo ou ajuste, e aditivos de qualquer valor, deverá ser remetida cópia do respectivo instrumento **ao órgão de contabilidade**, para as verificações e providências de sua competência.

7.3 Suprimento de Fundos ou Adiantamento de Numerário

É caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. É quando a Administração entrega um numerário a um servidor para que realize alguma despesa.

O adiantamento de numerário é uma **despesa orçamentária**. Em razão disso, para conceder o recurso ao suprido, é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho,

liquidação e pagamento. Há várias questões que tenham induzir o candidato a erro dizendo que o adiantamento dispensa o empenho, liquidação e pagamento.

Apesar disso, **não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial**, pois no momento da concessão não ocorre redução no patrimônio líquido. Explicando: Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado.

Lembrando: A despesa orçamentária, quanto à afetação patrimonial, pode ser classificada em efetiva (que reduz o patrimônio líquido) e não efetiva (que não altera o patrimônio líquido). Toda despesa corrente, quanto à afetação patrimonial é efetiva, exceto a aquisição de material de consumo e a concessão de adiantamento de numerário.

I. Regulamentação

Cada ente da federação deve regulamentar o seu regime de adiantamento, observando as peculiaridades de seu sistema de controle interno, de forma a garantir a correta aplicação do dinheiro público. Existem duas formas de se conceder adiantamento de numerário:

- **Depósito em conta-corrente aberta para esse fim**, por meio do qual o servidor usa os recursos em cheque ou dinheiro, no limite estabelecido, em nome do suprido (servidor, que recebe), com regras previstas para a sua prestação de contas. Não há o depósito em conta pessoal do suprido.
- **Cartão de Pagamento**: é o cartão magnético corporativo, em nome do Portador, indicado/autorizado pela Administração, com limites estabelecidos e regras para a sua prestação de contas.

Explicando o art. 45 do Dec. 93.872/86:

Art. 45 do Dec. 93.872/86. Excepcionalmente, a critério do ordenador de despesa e sob sua inteira responsabilidade, poderá ser concedido suprimento de fundos a servidor, sempre precedido do empenho na dotação própria às despesas a realizar, e que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, nos seguintes casos (Lei nº 4.320/64, art. 68 e Decreto-lei nº 200/67, § 3º do art. 74):

Observações: **(i)** A responsabilidade para autorizar uma despesa por meio de suprimento de fundos é do ordenamento de despesas. **(ii)** Só quem pode receber o adiantamento é o servidor e outras autoridades, que vamos ver. Assim, o estagiário não pode recebê-lo. **(iii)** Mesmo sendo uma particularidade, o suprimento de fundos, por ser uma despesa orçamentária, depende do empenho, liquidação e pagamento. **(iv)** O adiantamento é uma excepcionalidade, e não uma regra. Quando os órgãos de controle fiscalizam uma entidade, se percebem que ele está sendo uma regra, apontaram isso no relatório de auditoria.

II. Casos que justificam o suprimento de fundos

Estão previstos nos incisos do art. 45 do Decreto:

- *Para atender **despesas eventuais**, inclusive em viagens e com serviços especiais, que **exijam pronto pagamento*** – Ex: auditor que viaja em nome da Administração e leva dinheiro para a compra de gasolina.
- *Quando a despesa deva ser feita em **caráter sigiloso**, conforme se classificar em regulamento* – Ex: são as despesas da polícia federal e dos setores de inteligência.
- *Para atender despesas de **pequeno vulto**, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em Portaria do Ministro da Fazenda.*

III. Restrições ao suprido

Suprido é o servidor que recebeu o adiantamento de fundos (necessariamente o servidor publico ou outras autoridades devidamente autorizadas pelo ordenador de despesas).

As situações que impedem que um servidor receba adiantamento ao erário estão no art. 45, §3º do Dec. 93.872/86. Não será concedido adiantamento a:

- a) **a responsável por dois suprimentos** → Ele não pode receber um adiantamento sem antes prestar contas de, pelo menos, um dos dois adiantamentos já recebidos.
- b) **a servidor que tenha a seu cargo e guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor** → O adiantamento é concedido para que se seja realizada uma despesa orçamentária. A regra é que o servidor que guarda ou utiliza o material a adquirir não possa receber adiantamento, salvo se só existir ele.

Questão: Em nenhuma hipótese poderá haver a concessão de suprimento ao servidor que guarda utiliza o material a adquirir. *FALSO*.

- c) **a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação;** e
- d) **a servidor declarado em alcance** → Ser declarado em alcance é quando o servidor não cumpriu uma das ordens ligadas a um adiantamento prévio (não prestou contas, não devolveu a parte excedente do valor etc.). Quando está em alcance, o servidor jamais poderá receber adiantamento de erário.
- e) **a servidor que esteja respondendo a inquérito administrativo** → Quando o servidor está respondendo a PAD, não pode receber adiantamento de erário, por ordem da IN 10/02 da STN.

IV. Aplicação

Ao receber o adiantamento de erário, o servidor deverá atender a dois prazos:

- Prazo para aplicação efetiva → Quando o servidor realiza o desembolso
- Prazo para prestação de contas → Depois do prazo de aplicação, o servidor deve prestar as contas.

O **prazo máximo** para aplicação do suprimento de fundos será de **até 90** (noventa) dias a contar da data do ato de concessão do suprimento de fundos, e não ultrapassará o término do exercício financeiro. Esse prazo de 90 dias abrange tanto o prazo de aplicação efetiva como o prazo de prestação de contas (até 60 dias para a aplicação e até 30 dias para a prestação de contas).

O ordenador de despesa poderá conceder prazo inferior pra a aplicação e prestação de contas, a depender da complexidade do gasto.

V. Responsabilidade e restituição de despesa

Como é o ordenador de despesa que autoriza um suprimento, será ele que terá responsabilidade. O servidor só irá responder pelo não cumprimento das condições impostas pelo ordenador (ex: se não cumprir o prazo de prestação de contas).

Art. 45 do Dec. 93.872/86, § 1º O suprimento de fundos será **contabilizado e incluído nas contas do ordenador** como despesa realizada; **as restituições, por falta de aplicação, parcial ou total, ou aplicação**

indevida, constituirão anulação de despesa, ou receita orçamentária, se recolhidas após o encerramento do exercício.

§ 2º O servidor que receber suprimento de fundos, na forma deste artigo, é obrigado a prestar contas de sua aplicação, procedendo-se, automaticamente, à tomada de contas se não o fizer no prazo assinalado pelo ordenador da despesa, sem prejuízo das providências administrativas para a apuração das responsabilidades e imposição, das penalidades cabíveis (Decreto-lei nº 200/67, parágrafo único do art. 81 e § 3º do art. 80).

Se o suprido não aplicar a totalidade do valor recebido, deverá restituir o restante. Essa restituição poderá acontecer no mesmo exercício ou no exercício seguinte, gerando conseqüências diversas:

- **Se a restituição ocorrer no mesmo exercício** → constituirá ANULAÇÃO de despesa (já houve empenho da despesa e, portanto, o restante entra como anulação).
- **Se a restituição ocorrer no exercício seguinte** → constituirá RECEITA ORÇAMENTÁRIA do exercício seguinte.

VI. Prestação de contas

Quando o ordenador de despesa concede um adiantamento, já define um prazo para a tomada de contas. Se o suprido ultrapassar esse prazo, abre-se uma tomada de contas automaticamente, para apurar a responsabilidade.

Se o prazo assinalado pelo ordenador de despesa ultrapassar um exercício, no final do exercício, o suprido deve informar à contabilidade quanto foi aplicado. O restante, como ainda está no prazo definido pelo ordenador, será reinscrito, para que o suprido possa utilizá-lo e prestar contas posteriormente.

Art. 46. Cabe aos detentores de suprimentos de fundos fornecer indicação precisa dos saldos em seu poder em 31 de dezembro, para efeito de contabilização e reinscrição da respectiva responsabilidade pela sua aplicação em data posterior, observados os prazos assinalados pelo ordenador da despesa (Decreto-lei nº 200/67, art. 83).

Parágrafo único. **A importância aplicada até 31 de dezembro será comprovada até 15 de janeiro seguinte.**

Caso: O suprido recebe dia 20 de novembro, com 90 dias totais. Em 31 de dezembro, o suprido deverá informar à Administração o que já gastou e comprovar até 15 de janeiro.

Em suma: no ato em que autorizar a concessão de suprimento, a autoridade ordenadora fixará o prazo da prestação de contas, que deverá ser apresentada dentro dos 30 (trinta) dias subseqüentes do término do período de aplicação. Na prestação de contas, para a comprovação das despesas realizadas, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

- 1) *O servidor que receber Suprimento de Fundos é obrigado a prestar contas de sua aplicação, procedendo-se, automaticamente, à tomada de contas se não o fizer no prazo assinalado pelo Ordenador de Despesa, sem prejuízo das providências administrativas para apuração das responsabilidades e imposição estabelecidas pelos Decreto nº 2.289/1987 e Decreto 3.639/2000;*
- 2) *A importância aplicada até 31 de dezembro será comprovada até 15 de janeiro seguinte.*
- 3) *A comprovação das despesas realizadas deverá estar devidamente **atestada por outro servidor que tenha conhecimento das condições em que estas foram efetuadas, em comprovante original cuja emissão tenha ocorrido em data igual ou posterior a de entrega do numerário e compreendida dentro do período fixado para aplicação, em nome do órgão emissor do empenho** – ATENÇÃO: as despesas comprovadas devem ser atestadas por outro servidor; não é possível prestar contas com cópias; cada comprovante da despesa terá que ter data igual ou posterior ao da concessão do adiantamento (óbvio); os comprovantes não podem ter data posterior ao fim do prazo para aplicação do numerário; o suprido está representando*

ao órgão que emitiu o empenho, por isso, os comprovantes devem ser emitidos em nome da Administração Pública, e não no nome pessoal do suprido.

- 4) *Todos os documentos deverão ter a data de emissão igual ou posterior a da entrega do numerário, e deverão estar compreendidos dentro do período fixado para aplicação dos recursos.*

VI. Limites para a concessão de adiantamento de erário

Os limites do adiantamento será diferenciados conforme a despesa que será efetuada com ele:

- **Obras e serviços de engenharia** → Valor máximo: R\$ 7.500,00 (que corresponde a **5%** do valor máximo para obras e serviços de engenharia na modalidade de licitação **convite**, que é R\$ 150.000,00). Veja: Cada adiantamento tem esse limite máximo. Assim, é possível que um suprido receba mais que isso, se receber mais de um adiantamento (pode até 2 por vez).
- **Outros Serviços e Compras em geral** → R\$ 4.000,00 (que corresponde a **5%** do valor máximo para outros serviços e compras em geral na modalidade de licitação **convite**, que é R\$ 80.000,00).

ATENÇÃO: De acordo com a Portaria nº 95/2000 – MF, § 3,º excepcionalmente, a critério da autoridade Ministerial, poderá ser concedido suprimento de fundos em valores superiores aos limites fixados.

VII. Cartão do Governo Federal

O adiantamento de numerário pode ser concedido por meio de cartão corporativo ou por meio de numerário vivo. O Cartão Governo Federal é um Cartão de Crédito Corporativo, nacional e internacional, para **uso exclusivo** das Unidades Gestoras dos Órgãos e Entidades da Administração Pública **Federal, direta, autárquica e fundacional**.

Objetivos:

- Redução de custos.
- Transparência no processo de compras, quando por dispensa de licitação (Suprimento de Fundos).
- Desburocratização no processo de controle dos gastos da União – basta a análise da fatura.

O Cartão de Pagamento é utilizado exclusivamente no âmbito da Administração Pública Federal. Ele pode ser concedido a **qualquer servidor público** de órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional **no efetivo exercício de serviço público**.

Os responsáveis, nos órgãos e entidades, pela sua utilização são:

- **Ordenadores de despesa;**
- **Servidores indicados e autorizados pelo ordenador de despesa;**
- **Autoridade competente** – ex: Ministros, Secretários não são servidores, mas autoridades.

Características do cartão de pagamento da Administração Pública Federal:

- Contém a denominação da Unidade Gestora e o **nome do Portador**.

- **Quantidade ilimitada de cartões** por Unidade Gestora.
- **Limite de crédito definido pelo Ordenador** de Despesa respeitada Legislação vigente – Veja: o ordenador de despesa poderá conferir limites inferiores ao máximo.
- **Anuidade: Isento.**
- Pagamento da Fatura **não parcelado.**

As contas-correntes bancárias dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social serão abertas e mantidas no Banco do Brasil S/A. Assim, quem operacionaliza o cartão corporativo é o **Banco do Brasil S/A.**

Os limites para suprimento de fundos são diferentes a depender de o limite ser concedido via dinheiro (abrindo-se uma conta bancária) ou por meio de cartão corporativo (hipótese em que o limite dobra).

Não é qualquer despesa que pode ser realizada por meio de pronto pagamento, mas apenas nos casos expressamente previstos na lei: despesas especiais e serviços eventuais que exijam pronto pagamento, despesas sigilosas e despesas de pequeno vulto.

ATENÇÃO: Nenhuma autoridade governamental ou servidor público pode realizar despesas pessoais com o Cartão de Pagamento ou utilizá-lo nos casos em que a compra deve ser feita por meio de licitação pública.

VIII. Proposta da concessão de suprimento de fundos

A proposta de concessão de suprimento de fundos efetuada pelo servidor deverá conter:

- a finalidade;
- a justificativa da excepcionalidade da despesa por suprimento de fundos, indicando fundamento normativo;
- a especificação da ND - Natureza da Despesa e do PI – Plano Interno, quando for o caso; e
- indicação do valor total e por cada natureza de despesa.

IX. Aspectos contábeis e orçamentários

A concessão de suprimento de fundos deverá respeitar os estágios da despesa pública: Empenho; Liquidação; e Pagamento (estágios obrigatórios na sua existência e sequência).

É vedada a aquisição de material permanente por suprimento de fundos.

X. Retenção do IR

De acordo com a IN/SRF nº 480, de 15/12/2004, os pagamentos efetuados por meio de suprimento de fundos à pessoa jurídica, por prestação de serviço ou aquisição de material de *consumo*, **são isentos de retenção na fonte do imposto de renda e das contribuições** de que trata o artigo 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Os valores de um suprimento de fundos entregues ao suprimento poderão relacionar-se a mais de uma natureza de despesa, desde que precedidos dos empenhos nas dotações respectivas, respeitados os valores de cada natureza.