

Augustinho
PALUDO

Orçamento Público, AFO e LRF

12ª edição

revista, atualizada
e ampliada

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br



7

DESPESA PÚBLICA

Como vimos na introdução deste livro, a atividade financeira é exercida pelo Estado visando ao bem comum da coletividade. Ela está vinculada à arrecadação de recursos destinados à satisfação de necessidades públicas básicas inseridas na ordem jurídico-constitucional, **mediante** a prestação de serviços públicos, a intervenção no domínio econômico, o exercício regular do Poder de Polícia e o fomento às atividades de interesse público/social. É aplicada no âmbito Federal, estadual e municipal, e **consiste em**: obter recursos: receita pública; despender os recursos: despesa pública; gerir e planejar a execução dos recursos: Orçamento Público; e criar crédito: financiamento público.

Para promover o bem comum da coletividade, o Governo intervém na economia, utilizando-se do Orçamento Público e das funções orçamentárias: função alocativa; função distributiva; e função estabilizadora – também já vistas no item Atividade Financeira do Estado.

A despesa pública corresponde a “despender recursos”. É com a execução das despesas públicas que os programas e ações de Governo são realizados e as necessidades da população são atendidas.

Em termos de importância e aspectos legais, **a despesa pública demanda mais interesse que a receita pública.** Basta verificar nos anexos da LOA – Lei Orçamentária Anual que a despesa é composta de diversos quadros explicativos, enquanto a receita está demonstrada num único quadro. As despesas devem ser necessariamente autorizadas, enquanto para as receitas basta apenas a estimativa. As despesas não podem ultrapassar o valor autorizado, salvo mediante crédito adicional, mas as receitas podem.

Nenhuma despesa pública poderá ser realizada se não for autorizada pela LOA ou mediante créditos adicionais, **nenhum programa ou projeto** pode ser iniciado se não estiver incluído na LOA, e **nenhum investimento**

que ultrapasse um exercício financeiro pode ser iniciado se não estiver contido no PPA ou em lei que autorize sua inclusão.

Assim, toda despesa pública deve, necessariamente, constar no orçamento anual (ou em Créditos Adicionais) para receber a competente autorização legislativa que permita a sua execução. As de médio e grande valores devem constar especificamente, enquanto as de pequeno valor encontram-se autorizadas “de forma genérica” dentro do programa de trabalho correspondente.

De acordo com a LRF, arts. 15 a 17, uma **despesa somente pode ser realizada se atender simultaneamente às seguintes condições**: demonstrar o impacto orçamentário-financeiro no exercício; demonstrar que não afeta o cumprimento das metas fiscais; apresentar compatibilidade com o PPA e a LDO; e tiver adequação orçamentária com a LOA.

Se essa **despesa corresponder à criação, expansão ou aperfeiçoamento** de ação governamental deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; se for o caso de **despesa continuada**, ainda existem mais duas exigências a serem cumpridas antes de sua realização: deve demonstrar a fonte de recursos para o seu custeio, e tem de estar acompanhada de medida de compensação pelo aumento permanente da arrecadação ou pela redução de outra despesa em valor equivalente.

Atenção 1 → Essas regras da LRF não se aplicam à despesa considerada irrelevante, ou seja, despesa de pequeno valor e caráter eventual.

Atenção 2 → Somente as despesas correntes assumidas por **mais de dois exercícios** podem ser consideradas de caráter continuado.

Portanto, para a realização desse tipo de **despesa de caráter continuado** é necessário atender às seguintes condições: 1 – apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; 2 – apresentar compatibilidade com o PPA e a LDO; 3 – ter adequação orçamentária com a LOA; 4 – demonstrar a fonte de recursos para seu custeio; 5 – ser compensada pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

Atenção → A LRF, art. 17, § 7º, **considera aumento de despesa** a prorrogação daquela criada por prazo determinado. Portanto, a

prorrogação de uma despesa de caráter continuado deve obedecer ao acima disposto.

A abordagem completa sobre as regras para a geração de despesas, inclusive as de caráter continuado, segundo a LRF, encontram-se no item 18.10.

➤ **Checklist para a realização de despesas públicas**

Compilando as normas legais que regem a realização das despesas públicas, é possível estabelecer a seguinte sequência para sua realização:

- A despesa deve estar contemplada num programa do PPA;
- A despesa deve ser compatível com o PPA e a LDO, e estar em conformidade com suas diretrizes, objetivos, prioridades e anexos;
- A despesa deve estar contemplada em crédito orçamentário suficiente oriundo da LOA ou de créditos adicionais;
- • A despesa deve estar contemplada no Decreto de Programação Financeira **do Ente Público** (União, Estado ou Município);
- A despesa deve estar acompanhada de declaração do ordenador de despesa quanto a sua compatibilidade com o PPA e a LDO e adequação orçamentária com a LOA;
- A despesa, ao ser realizada, deve respeitar às normas de contratação: licitação, dispensa, inexigibilidade;
- A despesa deve atender aos estágios previstos na Lei nº 4.320/1964. Nesse momento emitindo o empenho prévio, apenas;
- A despesa deve ter regras recíprocas estabelecidas em contrato, instrumento equivalente, ou no mínimo, as principais regras devem constar no empenho;
- A despesa deve ser objeto de programação financeira – **pela Unidade Executora** – que disponibilize, no período adequado, os recursos para o seu futuro pagamento;
- A despesa deve ser validada mediante a conferência do cumprimento do ajustado pelas partes (implementação de condição), que corresponde ao estágio da liquidação;
- A despesa deve, após as fases anteriores, ser efetivamente paga;
- A despesa deve ser remetida ao departamento ou órgão de controle para verificação dos preceitos legais e contábeis que cercearam a sua realização.

Essas regras a serem observadas na realização de despesas serão estudadas junto com as etapas e os estágios da despesa pública, no capítulo da programação financeira, e no capítulo da LRF.

➤ **Situações possíveis para as despesas públicas**

- **Empenhadas, liquidadas e pagas** – esse é o procedimento padrão para as despesas do exercício.
- Empenhadas, **liquidadas e não pagas** – é uma das possibilidades de inscrição de despesas em restos a pagar, classificada como restos a pagar processados – pois já houve o recebimento definitivo.
- **Empenhadas, em liquidação, não pagas**: pode ser inscrita em restos a pagar e ocorre quando foi iniciada a entrega do material/serviço, mas não houve recebimento definitivo.
- Empenhadas, **não liquidadas e não pagas** – é a terceira possibilidade de inscrição de despesas em restos a pagar, classificada como restos a pagar não processados.
- Existe ainda outra situação, que compreende as – **despesas não empenhadas**: nesse caso, em exercício seguinte, serão enquadradas como despesas de exercícios anteriores.

7.1. CONCEITOS

De acordo com a NBCTG Estrutura Conceitual (2019), despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, **que resultam em reduções no patrimônio líquido**, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.

Atenção→ **Esse conceito contábil** não corresponde à despesa orçamentária pública, mas à despesa sob o enfoque das normas aplicadas às empresas privadas.

Os Manuais de Despesa da STN/SOF apresentam dois conceitos para as despesas:

- **Despesa pública** é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade (despesas orçamentárias e extra-orçamentárias).

- **Despesa orçamentária** é o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

Para **Aliomar Baleeiro**, despesa pública “é a aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do Governo”.

Entendemos que **despesa pública consiste** na aplicação de recursos públicos objetivando realizar as finalidades do Estado. São gastos públicos (autorizados por lei) realizados para assegurar o custeio da máquina pública, a prestação dos serviços públicos, os investimentos, e o atendimento das necessidades da coletividade previstas no orçamento.

Atenção → O termo – **Dispêndio/Gasto/Despesa Pública** – compreende toda e qualquer despesa realizada: orçamentária, extraorçamentária ou intraorçamentária. No entanto a **despesa pública “stricto sensu” refere-se apenas as despesas orçamentárias**: são estas que realizam as finalidades do Estado, que atendem às necessidades da coletividade.

Diferentemente das receitas, preferimos abordar os demais conceitos da despesa pública com as classificações orçamentárias, para facilitar o entendimento.

7.2. RECONHECIMENTO DA DESPESA

A STN – Secretaria do Tesouro Nacional inseriu na contabilidade pública critérios contábeis aplicados no âmbito das empresas privadas. Ela divide o reconhecimento da despesa quanto ao enfoque patrimonial e quanto ao enfoque orçamentário.

➤ **Enfoque patrimonial**

Esse enfoque fundamenta-se nos princípios da **oportunidade** e da **competência**, e afirma que as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento.

De acordo com os Manuais de Despesa Nacional da STN/SOF, 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.

No entanto, existem situações em que 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 feito mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial.

Assim, mesmo que estejam pendentes as fases de execução da despesa orçamentária, tendo ocorrido o fato gerador, deve-se proceder ao reconhecimento da despesa por competência. Portanto, ocorrido o fato gerador, deve ser registrada a obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária. No momento da liquidação deve-se reclassificar o passivo para o sistema financeiro.

Não obstante a vedação constitucional expressa no inciso II do art. 167 da Constituição Federal, **que proíbe a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais**, os Manuais de Despesa Nacional da STN/SOF, e Manuais de Contabilidade Pública, especificam que, mesmo pendente de autorização legislativa, deve haver o reconhecimento de obrigação pelo enfoque patrimonial no momento do fato gerador, observando-se o regime de competência e da oportunidade, conforme estabelece a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

➤ **Enfoque orçamentário**

A Lei nº 4.320/1964 estabeleceu a regra para o reconhecimento da despesa orçamentária, considerando como do exercício todas as despesas empenhadas: art. 35. “Pertencem ao exercício financeiro: ... II – as despesas nele legalmente empenhadas”;

Entretanto, sabemos que a simples emissão da Nota de Empenho não constitui passivo para a Administração Pública, pois ainda não ocorreu o fornecimento do material, a entrega do bem ou a prestação do serviço contratado. Enquanto não ocorrer a efetiva entrega do bem, material ou serviço, a Nota de Empenho poderá ser cancelada, visto que ainda não ocorreu a fase da liquidação – que gera para o ente público a obrigação

de pagar. Somente após a efetiva entrega, e se essa entrega corresponder ao que foi contratado, é que a **Nota de Empenho não mais poderá ser anulada, porque o credor já adquiriu o direito de receber** do ente público o valor correspondente ao fornecimento do material, a entrega do bem ou a prestação do serviço contratado.

Atenção → O reconhecimento da despesa orçamentária ocorre no momento da liquidação da despesa, que corresponde ao fato gerador da despesa orçamentária.

Assim, durante o exercício financeiro o reconhecimento da despesa ocorre simultaneamente com a liquidação, e apenas no **final do exercício** (dia 31 de dezembro), por força do art. 35 da Lei nº 4.320/1964, é que se considera realizada a despesa com a simples emissão da Nota de Empenho.

No entanto, os últimos Manuais de Contabilidade da STN/SOF afirmam: “o ato de emissão de empenho, na ótica orçamentária, constitui a despesa orçamentária e o passivo financeiro **para fins de cálculo do superávit financeiro**”. Quando o assunto é Restos a Pagar, o mesmo manual afirma que a emissão de empenho é suficiente para se reconhecer a despesa e a assunção de um passivo financeiro-orçamentário.

Assim, chega-se à seguinte conclusão:

- A emissão de empenho gera obrigação orçamentária, apenas;
- A **regra geral** para o reconhecimento da despesa e da obrigação financeira continua sendo o momento da liquidação;
- Para fins de **cálculo do superávit financeiro** considera-se despesa e passivo financeiro o momento da emissão de empenho;
- Para fins de **inscrição em Restos a Pagar** considera-se despesa e passivo financeiro-orçamentário o momento da emissão de empenho.

Atenção → Por força do art. 35 da Lei nº 4.320/1964, permanece válida a seguinte afirmativa: para o **enfoque orçamentário**, o regime das despesas é o empenho.

Reconhecimento orçamentário x reconhecimento patrimonial

Segundo os Manuais de Despesa Nacional da STN/SOF, de modo geral, utiliza-se o momento da liquidação como referência para o reconhecimento da despesa orçamentária e o fato gerador como referência

para o reconhecimento da despesa sob o enfoque patrimonial. No entanto, verifica-se a existência de três tipos de relacionamento entre esses reconhecimentos:

- a) apropriação da despesa **antes** da liquidação: no registro da provisão para 13º salário, situação em que se apropriam, mensalmente, os direitos do trabalhador em função do mês trabalhado, e o empenho, a liquidação e o pagamento ocorrem no mês de dezembro;
- b) apropriação da despesa **simultaneamente** à liquidação: no caso de prestação de serviço de limpeza e conservação;
- c) apropriação da despesa **após** a liquidação: na aquisição de material de consumo que será estocado em Almoarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa.

Atenção → Na maioria dos casos, o reconhecimento da despesa ocorrerá com o estágio da liquidação, mesmo sob o enfoque patrimonial.

7.3. CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA

O instrumento legal que norteia as classificações orçamentárias da despesa pública no âmbito federal é o Manual Técnico de Orçamento, que ano a ano vem sendo aperfeiçoado e reeditado pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF, complementado, pelos Manuais de Despesa Nacional e de Contabilidade da STN/SOF. Os conceitos da Lei nº 4.320/1964 também são amplamente utilizados.

Os Manuais Técnicos de Orçamento, assim enunciam:

A compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e organização, as quais são implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado com o propósito de atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e os cidadãos em geral.

As classificações orçamentárias permitem a visualização da despesa sob **diferentes enfoques**, conforme o ângulo que se pretende analisar.

Elas são imprescindíveis para a realização da programação, da execução, do controle e da avaliação das despesas e realizações, bem como para dar transparência à gestão dos recursos públicos.

Segundo **James Giacconi** (2017)

A linguagem orçamentária é essencialmente contábil. O elemento básico de expressão do orçamento é a conta, por meio da qual é possível antecipar as situações patrimoniais, registrar a movimentação patrimonial e demonstrar resultados patrimoniais. A conta é ao mesmo tempo instrumento de análise e de síntese.

Os métodos de classificação evoluíram ao longo do tempo de forma a homogeneizar as estruturas de informação segundo um esquema único, com o objetivo de atender simultaneamente às diversas necessidades de informação. O orçamento anual é estruturado de modo a agrupar as despesas e receitas de acordo com determinados critérios, os quais são definidos com a finalidade de atender às necessidades de informação demandadas pelos participantes do processo, pelos órgãos de controle e pela sociedade.

As classificações orçamentárias visam organizar logicamente as despesas de Governo, proporcionando transparência nas ações a serem realizadas com vistas à solução de problemas ou ao atendimento das demandas da sociedade.

7.3.1. Despesa sob o enfoque patrimonial

Novidade em termos de classificação da despesa, os Manuais de Despesa Nacional da STN/SOF assim classificam a despesa sob o enfoque patrimonial:

- a) Quanto à entidade que apropria a despesa:
 - I – Despesa pública – aquela efetuada por entidade pública.
 - II – Despesa privada – aquela efetuada pela entidade privada.
- b) Quanto à dependência da execução orçamentária:
 - I – Despesa resultante da execução orçamentária – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço etc.
 - II – Despesa independente da execução orçamentária – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação etc.

Atenção → A despesa sob o **enfoque patrimonial** implica necessariamente diminuição do patrimônio líquido da instituição pública, e não se confunde com a despesa orçamentária.

7.3.2. Despesa sob o enfoque orçamentário

O orçamento é um instrumento de planejamento utilizado em qualquer entidade pública ou privada, e corresponde à previsão dos ingressos e da aplicação de recursos em determinado período.

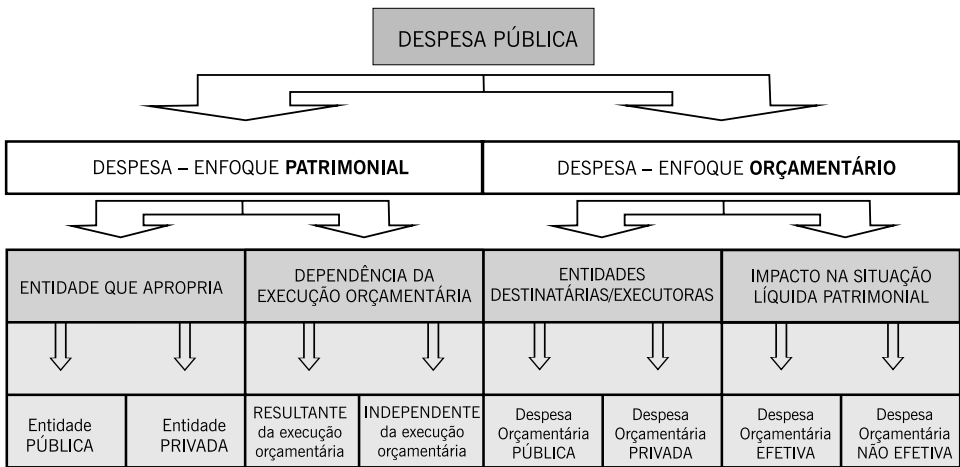
Para os Manuais de Despesa Nacional e de Contabilidade da STN/SOF, a despesa orçamentária pode ser assim classificada:

- a) Quanto às entidades destinatárias/executoras do orçamento:
 - I – Despesa orçamentária pública – aquela executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho.
 - II – Despesa orçamentária privada – aquela executada por entidade privada e que depende de autorização orçamentária aprovada por ato de Conselho Superior ou outros procedimentos internos para a sua consecução.
- b) Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial:
 - I – Despesa orçamentária efetiva – aquela que, no momento da sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.

Despesas efetivas são as despesas que alteram negativamente o patrimônio da entidade no momento de sua liquidação (fato gerador da despesa orçamentária). Ex.: na liquidação com despesas de pessoal, serviços diversos etc. As despesas efetivas correspondem às despesas correntes, no entanto existe despesa corrente não efetiva – é o caso da aquisição de materiais para estoque e dos adiantamentos, que representam fatos permutativos.
 - II – Despesa orçamentária não efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade.

Não efetivas são as despesas que não alteram o patrimônio da entidade – há uma simples troca de elementos patrimoniais (oriundos de fatos permutativos). Com o aumento do passivo, há aumento do ativo ou diminuição do passivo, portanto, uma mera troca de saldos patrimoniais – gera mutação ativa. Ex.: aquisição de bens em geral, execução de despesas de capital etc. As despesas não efetivas correspondem às despesas de capital, no entanto existe despesa de capital que é efetiva – é o caso das transferências de capital, que não correspondem a trocas e causam decréscimo patrimonial.

Atenção → Há despesas correntes que são não efetivas (aquisição de material de consumo) e há despesas de capital que são efetivas (transferência de capital).



Despesa sob enfoque patrimonial e enfoque orçamentário.

7.3.2.1. Diferenciação: despesa orçamentária; extraorçamentária; intraorçamentária

- **Despesa orçamentária** – são as despesas que se encontram previstas no orçamento anual e as provenientes dos créditos adicionais abertos durante o exercício financeiro.

Despesa orçamentária é aquela que **depende de autorização legislativa para sua efetivação** – na LOA ou em Lei de Créditos Adicionais. É a efetiva

aplicação de recursos públicos com a finalidade de alcançar os fins dos programas governamentais. Ex.: despesas correntes e despesas de capital.

- **Despesa extraorçamentária** – são as despesas que não constaram no orçamento: são todos os dispêndios financeiros que não foram, nem precisam ser, autorizados pela LOA ou por Créditos Adicionais. São contrapartidas (devoluções) dos ingressos extraorçamentários (cauções, ARO etc.). Também podem se referir a Restos a Pagar, cuja autorização para a realização da despesa ocorreu em exercício anterior.

O Manual de Despesa Nacional, classifica esses dispêndios como saídas compensatórias e como Restos a Pagar:

1. Saídas compensatórias no Ativo e no Passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:
 - a) devolução dos valores de terceiros (cauções/depósitos) – a caução em dinheiro constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o Poder Público. Ao término do contrato, se o contratado cumpriu com todas as obrigações, o valor será devolvido pela Administração Pública. Caso haja execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração pelos valores das multas e indenizações a ela devidos, será registrada a baixa do Passivo financeiro em contrapartida à receita orçamentária.
 - b) recolhimento de consignações/retenções – são recolhimentos de valores anteriormente retidos na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos de serviços de terceiros;
 - c) pagamento das operações de crédito por antecipação de receita (ARO) – conforme determina a LRF, as Antecipações de Receitas Orçamentárias para atender insuficiência de caixa deverão ser quitadas até o dia 10 de dezembro de cada ano. Tais pagamentos não necessitam de autorização orçamentária para que sejam efetuados;
 - d) pagamentos de salário-família, salário-maternidade e auxílio-natalidade – os benefícios da Previdência Social adiantados pelo empregador, por força de lei, têm natureza extraorçamentária e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição.