

SUMÁRIO

CAPÍTULO 01

O PAPEL DO ORDENADOR DE DESPESAS NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS.....

1. Origens e recorte histórico e normativo	33
2. Conceito.....	39
3. Requisitos e impedimentos para ser um ordenador de despesas.....	40
4. Ser ordenador de despesas é uma profissão de risco?.....	41
5. Contas de governo e contas de gestão.....	43
6. Até que ponto as recomendações dos tribunais de contas se estendem a todos os gestores?	48
7. Tipos de ordenador de despesas que prestam contas de gestão	50
8. Componentes essenciais do ato de um ordenador de despesas.....	52
9. O que está por trás da assinatura do ordenador de despesas?	52

CAPÍTULO 02

ABORDAGEM “CONSEQUENCIALISTA” SOBRE A ORDENAÇÃO DE DESPESAS À LUZ DA LINDB E DA LEI DE IMPROBIDADE.....

1. Papel esperado pelo ordenador de despesas sob o contexto da LINDB.....	53
2. Delegação de competência	57
2.1. Falhas do processo de delegação de competência	61
2.2. Delegação versus regulamentação em entes públicos	64
2.3. Delegação versus assessoramento	67
2.4. Limites de alçada	70
3. Decisões colegiadas	70
3.1. A decisão é colegiada, mas a responsabilização é individual.....	73
4. Dolo, erro grosseiro, erro formal sob a perspectiva da LINDB e da LIA.....	75
4.1. Erro grosseiro <i>versus</i> erro não grosseiro (leve ou formal).....	78
4.2. Escala de erro grosseiro	82

4.3. O dever de indenizar.....	83
4.3.1. Equidade nas condenações: uma tendência?	88
4.4. O dever de apurar	90
4.5. O custo de não fazer nada	90
5. A relação entre o custo do controle e o dano ao erário	92
6. Até que ponto adotar boas práticas pode ser a solução dos problemas.....	93

CAPÍTULO 03

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA..... 95

1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento	95
2. Fluxo da despesa	96
2.1. Etapa de planejamento	96
2.1.1. Estágio de fixação	96
2.1.2. Estágio de descentralização de créditos orçamentários.....	97
2.1.3. Estágio de programação orçamentária e financeira	102
2.1.4. Estágio da licitação e contratação.....	102
2.2. Etapa de execução	104
2.2.1. Estágio do empenho.....	104
2.2.2. Estágio da liquidação.....	106
2.2.3. Estágio do pagamento.....	107
3. Destaque e termo de execução descentralizada.....	108
3.1. Papéis dos envolvidos	110
3.2. Estrutura do TED e celebração	111
3.3. Execução, acompanhamento e encerramento do TED	113
4. Pagamento antecipado	117
5. Restos a pagar	120
5.1. Conceito	120
5.2. Controles gerais sobre restos a pagar previstos na LRF.....	123
5.3. Controles específicos sobre restos a pagar processados.....	123
5.4. Controles específicos sobre restos a pagar não processados... 125	
5.4.1. Tratamento após a inscrição: regra aplicada desde 31/12/2018	126
5.5. Restos a pagar de despesas plurianuais	130
5.6. Contratos continuados e restos a pagar	132
5.7. Prescrição e cancelamento de restos a pagar	135
5.8. Cancelamento, “reinscrição” de restos a pagar e reaproveitamento de restos a pagar.....	138
6. Despesas de exercícios anteriores.....	139

6.1.	Situação 1 – Despesas que não se tenham processado na época própria.....	140
6.2.	Situação 2 – Restos a pagar com prescrição interrompida.....	140
6.3.	Situação 3 – Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício.....	141
6.4.	DEA versus apuração de responsabilidade.....	142
7.	Suprimento de fundos.....	145
7.1.	Suprimento de fundos: fases.....	147
7.1.1.	Concessão.....	147
7.1.2.	Aplicação.....	157
7.1.3.	Comprovação.....	157
8.	Despesas com locomoção: passagens e diárias.....	159
9.	Despesas com pessoal: reposição ao erário.....	161
10.	Aplicação da fonte de recursos.....	162
10.1.	Efeitos da fonte de recursos perante os órgãos de controle...	166
10.2.	Conta de passagem.....	166
11.	Gestão da execução de emendas parlamentares: caso federal.....	169
11.1.	Requisitos de uma Emenda à LOA.....	169
11.2.	Emendas impositivas individuais e as ECs 86/2015, 105/2019 e 126/2022.....	172
11.3.	Emendas impositivas estaduais e as ECs 100 e 102 de 2019.....	179
11.4.	Demais tipos de emenda.....	182
11.5.	Instrumentos formais para viabilizar as emendas.....	189
11.6.	O dever de executar as emendas impositivas: reflexões.....	190

CAPÍTULO 04

O ORDENADOR DE DESPESAS NO PLANEJAMENTO, ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO DO ORÇAMENTO		197
1.	Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento	197
2.	Competência para legislar sobre orçamento na federação	198
3.	PPA.....	201
3.1.	PPA na Constituição Federal.....	201
3.2.	PPA Federal 2024-2027	205
3.2.1.	Estrutura do PPA federal por dimensões.....	205
3.2.2.	Recursos não orçamentários das ações não orçamentárias.....	217
3.2.3.	Investimentos.....	218
3.2.4.	Ciclo do PPA.....	219

3.2.5.	PPA e o Planejamento Estratégico Institucional dos órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional	222
3.2.6.	Comparativo do PPA federal atual com modelos anteriores	223
4.	LDO	225
4.1.	Atribuições da LDO na Constituição Federal de 1988.....	225
4.2.	Atribuições da LDO na LRF.....	227
4.3.	Outras atribuições da LDO na Constituição Federal de 1988, na LRF e na própria LDO Federal	229
4.3.1.	Papel da LDO na relação entre os Poderes quando da elaboração da LOA.....	229
4.3.2.	Papel da LDO no aumento das despesas com pessoal.....	231
4.3.3.	Outros papéis	231
4.4.	Anexos da LDO.....	232
4.4.1.	Anexo de Metas Fiscais – AMF.....	233
4.4.2.	Anexo de Riscos Fiscais – ARF.....	238
4.4.3.	Anexo Específico da União.....	240
4.4.4.	EC 102/2019: novo anexo à LDO.....	240
5.	LOA.....	241
5.1.	LOA na Constituição Federal e na LRF	241
5.2.	Estrutura geral da LOA.....	245
5.2.1.	Orçamento de investimento	249
5.2.2.	Orçamento da Seguridade Social.....	252
5.2.2.1.	Composição das despesas da seguridade social na Federação.....	256
5.2.2.2.	Observância específica para o orçamento da seguridade na elaboração do PLOA.....	256
5.2.3.	Orçamento fiscal.....	257
6.	Integração dos instrumentos de planejamento.....	257
6.1.	PPA na Constituição Federal	257
6.2.	Prazos dos instrumentos de planejamento	257
7.	Créditos adicionais.....	260
7.1.	Finalidades e formas de abertura.....	260
7.2.	Fontes de créditos adicionais.....	263
8.	Sistema de Planejamento e Orçamento.....	266
8.1.	Sistemas organizacionais.....	266
8.2.	Sistema de planejamento e orçamento.....	269
8.2.1.	Unidades de planejamento	271

8.2.2. Unidades de orçamento.....	272
8.2.3. Órgãos específicos.....	272
8.2.4. Órgãos setoriais.....	275
8.2.5. Unidades orçamentárias.....	275
9. Ciclo orçamentário.....	276
9.1. Ciclo orçamentário da LOA	276
9.2. Ciclo orçamentário ampliado.....	279
10. Elaboração na LOA.....	280
10.1. O SIOP na fase de elaboração.....	280
10.2. Elaboração da loa e a interação entre o Executivo e os demais poderes	281
10.3. Papel dos integrantes do sistema de planejamento e orçamento na elaboração da LOA.....	284
10.4. Composição do PLOA quando do envio	286
10.4.1. Conexão entre proposta orçamentária, plano de contratações anual e planejamento estratégico	288
11. Execução orçamentária e financeira	290
11.1. Prazos e componentes da programação orçamentária e financeira.....	290
11.2. Controles existentes sobre o fluxo de ingressos e dispêndios.....	294
11.3. Detalhamento sobre a limitação de empenho nos demais poderes.....	300
11.4. Análise de cenários face a restrições fiscais	305
11.5. Classificação programática e plano orçamentário.....	306
11.5.1. Classificação programática	306
11.5.2. Programa	307
11.5.3. Ação.....	308
11.5.4. Subtítulos	310
11.5.5. Plano orçamentário	311
11.5.6. Padronização de ações no âmbito federal.....	313
11.5.7. Meta física.....	314
11.6. E se a LOA não for sancionada até 31/12?	314
12. Modelos de avaliação da qualidade do orçamento.....	317
12.1. Orçamento-programa.....	318
12.2. Orçamento base-zero	322
12.3. Novo Orçamento Desempenho	323
12.4. PART.....	324
12.5. <i>Spending Review</i>	326
12.6. <i>Medium-term expenditure framework</i> – MTEF	330

12.7. Obstáculos para avaliar a qualidade do gasto.....	333
12.8. Experiências no âmbito federal	343
12.8.1. Aplicação nível ente público: o caso do CMAP.....	344
12.8.2. Aplicação nível organizacional: o caso da Controla- doria-Geral da União	346

CAPÍTULO 05

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO CONTÁBIL E PATRIMONIAL353

1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento	353
2. Principais elementos patrimoniais.....	354
2.1. Avaliação e mensuração dos estoques	354
2.1.1. Conceito	354
2.1.1.1. Composição do custo do estoque.....	356
2.1.1.2. Ajustes de perdas de estoques	357
2.1.1.3. Reconhecimento no resultado.....	358
2.1.1.4. Evidenciação	358
2.2. Avaliação e mensuração do imobilizado.....	359
2.2.1. Reconhecimento.....	361
2.2.2. Mensuração	361
2.2.2.1. Aquisição separada e geração interna.....	361
2.2.3. Obtido por meio de transação sem contraprestação	363
2.2.4. Reconhecimento inicial	363
2.2.5. Mensuração após o reconhecimento inicial.....	364
2.2.5.1. Custos subsequentes	365
2.2.6. Bens de uso comum.....	365
2.2.6.1. Ativos de infraestrutura	365
2.2.6.2. Bens do patrimônio cultural	366
2.2.7. Desreconhecimento.....	367
2.2.8. Evidenciação	367
2.3. Avaliação e mensuração do intangível.....	371
2.3.1. Composição do custo do intangível.....	374
2.3.1.1. Aquisição separada.....	374
2.3.2. Geração interna.....	375
2.3.2.1. Aquisição por meio de transações sem contraprestação	377
2.3.2.2. Incorporação por permuta de ativos in- tangíveis	378
2.3.3. Patrimônio cultural intangível	378

2.3.4.	Mensuração do ativo intangível	379
2.3.4.1.	Mensuração inicial do custo do ativo intangível.....	379
2.3.4.2.	Mensuração após o reconhecimento inicial.....	379
2.3.5.	Desreconhecimento do ativo intangível.....	379
2.3.6.	Evidenciação de ativo intangível.....	380
3.	Procedimentos contábeis auxiliares.....	380
3.1.	Depreciação, amortização e exaustão	380
3.1.1.	Depreciação.....	386
3.1.1.1.	Métodos de depreciação	389
3.1.1.2.	Aspectos práticos da depreciação	396
3.1.2.	Exaustão	397
3.1.3.	Amortização.....	398
3.1.3.1.	Determinação da vida útil	398
3.1.3.2.	Amortização de ativo intangível (com vida útil definida)	400
3.1.3.3.	Métodos de amortização	400
3.1.3.4.	Determinação do valor residual	400
3.1.3.5.	Revisão do período e do método	401
3.1.3.6.	Ativo intangível com vida útil indefinida	401
3.1.3.7.	Revisão da vida útil	401
3.2.	<i>Impairment</i> , valor justo e reavaliação.....	401
3.2.1.	Redução ao valor recuperável	405
3.2.1.1.	Mensuração	409
3.2.1.1.1.	Mensuração de ativo não gerador de caixa	410
3.2.1.1.2.	Mensuração do valor recuperável do ativo não gerador de caixa	412
3.2.1.1.3.	Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa	414
3.2.1.1.4.	Reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa	415
3.2.1.1.5.	Mensuração de ativo gerador de caixa	417
3.2.1.1.6.	Mensuração do valor recuperável do ativo gerador de caixa	418

3.2.1.1.7. Reversão de impairment para ativos geradores de caixa	419
3.2.1.2. Reclassificação de ativos	421
3.2.1.3. Evidenciação	421
3.2.2. Valor justo	422
3.2.2.1. Conceito	422
3.2.2.2. Aplicação	423
3.2.2.2.1. Utilização do valor justo na mensuração de ativos e passivos	423
3.2.2.2.2. Efeitos contábeis da variação do valor justo	425
3.2.2.2.3. Quadro resumo	430
3.2.3. Reavaliação	430
3.2.3.1. Reavaliação do imobilizado	430
3.2.3.1.1. Registro contábil da reavaliação do ativo imobilizado	432
3.2.3.2. Reavaliação do intangível	438
3.2.3.3. Registro contábil da reavaliação de ativos intangíveis	439
3.2.3.4. Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação ...	440
3.2.4. Tabela-resumo de reavaliação, impairment e depreciação, amortização e exaustão	441
4. Inventário dos bens móveis	442
4.1. Conceito e objetivos do inventário físico	442
4.2. Tipos de inventários físicos	443
4.3. O inventário como instrumento (de cunho) gerencial	444
5. Formas de recebimento, distribuição e desfazimento do material	444
5.1. Recebimento do material: conceito e formas	445
5.2. Distribuição: conceito e formas	446
5.3. Destinação e desfazimento do material: formas previstas na legislação	447
5.3.1. Inutilização ou abandono: é possível?	450
6. Controle do material	454
6.1. Controle do material na IN nº 205 SEDAP/PR 1988	454
6.2. Controle do material na Lei nº 4.320/1964	454
7. Material permanente e material de consumo: características	455
7.1. Identificação dos equipamentos e materiais permanentes	460
8. Casos especiais referentes à classificação por natureza de despesa	462

8.1. Serviços de terceiros versus material de consumo e permanente.....	464
8.2. Obras e instalações versus serviços de terceiros	465
8.3. Despesa de exercícios anteriores versus indenizações e restituições versus elemento próprio.....	466
9. Fases do inventário e princípios.....	467
10. Demonstrações contábeis.....	480
10.1. Antecedentes	480
10.2. Conceitos iniciais relacionados às demonstrações contábeis	485
10.3. Propósito das demonstrações contábeis.....	486
10.4. Responsabilidade pelas demonstrações contábeis	487
11. Conformidade de registros de gestão e conformidade contábil	488
12. Ajustes contábeis.....	492
12.1. Mudança de estimativa.....	492
12.2. Correção de erros.....	493

CAPÍTULO 06

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO CONTRATUAL.....	501
1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento	501
2. Processo licitatório	502
3. Fluxo da contratação	502
4. Mitigando a culpa <i>in eligendo</i> no macroprocesso de contratação	504
4.1. Funções essenciais do macroprocesso de contratação em sentido estrito.....	510
4.2. Funções essenciais do macroprocesso de contratação em sentido amplo	514
4.3. Análise integrada.....	515
5. Principais artefatos gerados na fase de planejamento.....	516
5.1. DFD	516
5.2. PCA.....	517
5.3. ETP.....	518
5.4. Análise de riscos: mapa de riscos	524
5.5. Termo de Referência	531
5.6. Pesquisa de preços	533
5.7. Contratos públicos.....	538
5.7.1. Tipos	539
5.7.2. Cláusulas necessárias.....	540
5.7.3. Duração do contrato	541
6. Aspectos gerais na seleção do fornecedor.....	545

7. Aspectos orçamentários e estágios da despesa na contratação pública.....	558
7.1. Em que momento se precisa do crédito disponível?.....	558
7.2. Quem vem primeiro: empenho ou contrato?.....	558
7.3. Fiscalização e recebimento do objeto: liquidação da despesa	559
7.3.1. Sanções aplicáveis contra os contratados	567
7.3.2. Reajuste Contratual versus Reequilíbrio Contratual	568
7.3.3. Análise do Impacto Anulatório de Contratos.....	568
7.4. O pagamento e a ordem cronológica.....	569
7.5. Emendas impositivas e os contratos.....	572

CAPÍTULO 07

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO DE CONVÊNIOS E INSTRUMENTOS CONGÊNERES.....573

1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento	573
2. Transferências de recursos.....	574
3. Ciclo de vida para convênios e contratos de repasse.....	582
4. Convênios e contratos de repasse	586
4.1. Proposta de trabalho e plano de trabalho.....	586
4.2. Peças documentais e de condição suspensiva	587
4.3. Condições para celebrar	589
4.4. Execução.....	592
4.5. Prestação de contas.....	593
5. Emendas impositivas e as transferências	594
6. O princípio da anualidade orçamentária e os convênios.....	596
7. Tratamento de restos a pagar de convênios e instrumentos congêneres	600
8. Jurisprudência relevante	601

CAPÍTULO 08

ASPECTOS FISCAIS A SEREM OBSERVADOS PELO ORDENADOR DE DESPESAS PRIMÁRIO DURANTE E POR TÉRMINO DE MANDATO.....607

1. Aumento das despesas em geral	607
2. Despesas obrigatória de caráter continuado	608
2.1. Despesas com pessoal	612
2.1.1. O que é?	612
2.1.2. Limites e consequências pela sua ultrapassagem	616
2.1.3. Controle de gastos com pessoal no Legislativo Municipal.....	622

2.2. Despesas com a Seguridade Social.....	624
3. Preservação do patrimônio público, novos investimentos e obras inacabadas.....	625
4. Limite constitucional em manutenção e desenvolvimento do ensino	627
5. Limite constitucional em ações e serviços públicos de saúde.....	634
6. Dívidas e endividamento (dívida consolidada, dívida mobiliária, operações de créditos/garantias e contragarantias, aro, restos a pagar).....	636
6.1. Dívida consolidada e mobiliária.....	637
6.2. Operações de crédito	645
6.3. Garantias e contragarantias	651
6.4. ARO	655
6.5. Restos a pagar.....	658
7. CAPAG, Garantias e SADIPEM.....	659
7.1. CAPAG	659
7.2. Garantias da União.....	663
7.3. SADIPEM.....	666
8. Instrumentos de transparência	666
8.1. Relatório de Gestão Fiscal – RGF.....	668
8.1.1. Responsabilidade pela emissão.....	668
8.1.2. Estrutura do RGF e prazos para publicação.....	671
8.2. RREO	676
9. Prestação de contas.....	685
9.1. Prestação de contas de governo	685
9.2. Prestação de contas de gestão	688

CAPÍTULO 09

RECUPERAÇÃO FISCAL PARA UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS693

1. Considerações iniciais.....	693
2. Modelos de regimes fiscais	693
3. Ações de recuperação fiscal no eixo da receita	702
3.1. Confiabilidade das projeções.....	702
3.2. A importância do rigor técnico da RCL (Receita Corrente Líquida).....	705
3.3. Incremento da arrecadação	708
3.4. O efeito nocivo da vinculação dos recursos.....	710
3.5. Renúncia de receita	712
3.6. Securitização da dívida ativa.....	714

3.7.	Alienação da folha de pagamento.....	716
3.8.	Alienação de bens imóveis.....	717
3.9.	Alienação de estatais.....	718
4.	Ações de recuperação fiscal no eixo da despesa.....	719
4.1.	Confiabilidade das projeções.....	719
4.2.	Despesas com pessoal.....	720
4.3.	Despesas obrigatórias contratuais.....	722
4.4.	Leilão reverso para pagamento de restos a pagar.....	722
5.	Ações de recuperação fiscal no eixo da dívida consolidada.....	725
5.1.	Reestruturação de dívidas e operações de crédito.....	725
5.2.	Securitização de operações de crédito.....	725

CAPÍTULO 10

EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO EM NÍVEL ORGANIZACIONAL.....727

1.	Considerações iniciais.....	727
2.	Ações de equilíbrio orçamentário no eixo da captação de recursos.....	727
3.	Ações de equilíbrio orçamentário no eixo da despesa.....	730
4.	Plano equilíbrio orçamentário – o caso da UFRPE.....	745
5.	Reflexão final: sistema de incentivos – o caso do IFCE.....	748

BIBLIOGRAFIA..... 757