SUMÁRIO

CAPÍTULO 01

O PAPEL DO ORDENADOR DE DESPESAS NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS 33

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 44
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 51
8. Componentes essenciais do ato de um ordenador de despesas 53
9. O que está por trás da assinatura do ordenador de despesas? 53

CAPÍTULO 02

ABORDAGEM "CONSEQUENCIALISTA" SOBRE A ORDENAÇÃO DE DESPESAS À LUZ DA LINDB E DA LEI DE IMPROBIDADE 55

1. Papel esperado pelo ordenador de despesas sob o contexto da LINDB 55
2. Delegação de competência 60
   - 2.1. Falhas do processo de delegação de competência 64
   - 2.2. Delegação versus regulamentação em entes públicos 68
   - 2.3. Delegação versus assessoramento 70
   - 2.4. Limites de alçada 73
3. Decisões colegiadas 73
   - 3.1. Decisões colegiadas: conformismo de grupo 77
   - 3.2. A decisão é colegiada, mas a responsabilização é individual 77
4. Dolo, erro grosseiro, erro formal sob a perspectiva da LINDB e da LIA 79
   - 4.1. Dolo *versus* culpa 79
   - 4.2. Erro grosseiro *versus* erro não grosseiro (leve ou formal) 84

4.3. Escala de erro grosseiro 88
4.4. O dever de indenizar 89
4.4.1. Aplicação do Princípio da Significância 94
4.4.2. Tratamento de valores recebidos de boa fé 95
4.4.3. Equidade nas condenações: uma tendência? 96
4.5. O dever de apurar 98
4.6. O custo de não fazer nada 98
4.7. Consensualismo 100
5. A relação entre o custo do controle e o dano ao erário 101
6. Distinção entre recomendação e determinação dos órgãos de controle externo 103
7. Até que ponto adotar boas práticas pode ser a solução dos problemas 105

CAPÍTULO 03

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA 107
1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento 107
2. Fluxo da despesa 108
2.1. Etapa de planejamento 108
2.1.1. Estágio de fixação 108
2.1.2. Estágio de descentralização de créditos orçamentários 110
2.1.3. Estágio de programação orçamentária e financeira 116
2.1.4. Estágio da licitação e contratação 116
2.2. Etapa de execução 118
2.2.1. Estágio do empenho 118
2.2.2. Estágio da liquidação 120
2.2.3. Estágio do pagamento 121
3. Destaque e termo de execução descentralizada 122
3.1. Papéis dos envolvidos 124
3.2. Estrutura do TED e celebração 125
3.3. Execução, acompanhamento e encerramento do TED 127
4. Pagamento antecipado 131
5. Restos a pagar 134
5.1. Conceito 134
5.2. Controles gerais sobre restos a pagar previstos na LRF 137
5.3. Controles específicos sobre restos a pagar processados 137
5.4. Controles específicos sobre restos a pagar não processados 139

5.4.1. Tratamento após a inscrição: regra aplicada desde 31/12/2018 140
5.5. Restos a pagar de despesas plurianuais 144
5.6. Contratos continuados e restos a pagar 146
5.7. Prescrição e cancelamento de restos a pagar 149
5.8. Cancelamento, "reinscrição" de restos a pagar e reaproveitamento de restos a pagar 152
6. Despesas de exercícios anteriores 153
6.1. Situação 1 – Despesas que não se tenham processado na época própria 154
6.2. Situação 2 – Restos a pagar com prescrição interrompida 154
6.3. Situação 3 – Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício 155
6.4. DEA versus apuração de responsabilidade 156
7. Suprimento de fundos 159
7.1. Suprimento de fundos: fases 161
7.1.1. Concessão 162
7.1.2. Aplicação 171
7.1.3. Comprovação 171
8. Despesas com locomoção: passagens e diárias 173
9. Despesas com pessoal: reposição ao erário 175
10. Aplicação da fonte de recursos 176
10.1. Efeitos da fonte de recursos perante os órgãos de controle 180
10.2. Conta de passagem 180
11. Gestão da execução de emendas parlamentares: caso federal 183
11.1. Requisitos de uma Emenda à LOA 183
11.2. Emendas impositivas individuais e as ECs 86/2015, 105/2019 e 126/2022 186
11.3. Emendas impositivas estaduais e as ECs 100 e 102 de 2019 193
11.4. Demais tipos de emenda 196
11.5. Instrumentos formais para viabilizar as emendas 203
11.6. O dever de executar as emendas impositivas: reflexões 204

CAPÍTULO 04

O ORDENADOR DE DESPESAS NO PLANEJAMENTO, ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO DO ORÇAMENTO 211

1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento 211
2. Competência para legislar sobre orçamento na federação 212
3. PPA 215

3.1. PPA na Constituição Federal 215
3.2. PPA Federal 2024-2027 219
3.2.1. Estrutura do PPA federal por dimensões 219
3.2.2. Recursos não orçamentários das ações não orçamentárias 231
3.2.3. Investimentos 232
3.2.4. Ciclo do PPA 233
3.2.5. PPA e o Planejamento Estratégico Institucional dos órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional 236
3.2.6. Comparativo do PPA federal atual com modelos anteriores 237
4. LDO 239
4.1. Atribuições da LDO na Constituição Federal de 1988 239
4.2. Atribuições da LDO na LRF 241
4.3. Outras atribuições da ldo na Constituição Federal de 1988, na LRF e na própria LDO Federal 243
4.3.1. Papel da LDO na relação entre os Poderes quando da elaboração da LOA 243
4.3.2. Papel da LDO no aumento das despesas com pessoal 245
4.3.3. Outros papéis 245
4.4. Anexos da LDO 246
4.4.1. Anexo de Metas Fiscais – AMF 247
4.4.2. Anexo de Riscos Fiscais – ARF 251
4.4.3. Anexo Específico da União 253
4.4.4. EC 102/2019: novo anexo à LDO 253
5. LOA 254
5.1. LOA na Constituição Federal e na LRF 254
5.2. Estrutura geral da LOA 259
5.2.1. Orçamento de investimento 262
5.2.2. Orçamento da Seguridade Social 265
5.2.2.1. Composição das despesas da seguridade social na Federação 268
5.2.2.2. Observância específica para o orçamento da seguridade na elaboração do PLOA 269
5.2.3. Orçamento fiscal 269
6. Integração dos instrumentos de planejamento 270
6.1. PPA na Constituição Federal 270
6.2. Prazos dos instrumentos de planejamento 270

7. Créditos adicionais 272
7.1. Finalidades e formas de abertura 272
7.2. Fontes de créditos adicionais 275
8. Sistema de Planejamento e Orçamento 278
8.1. Sistemas organizacionais 278
8.2. Sistema de planejamento e orçamento 281
8.2.1. Unidades de planejamento 282
8.2.2. Unidades de orçamento 283
8.2.3. Órgãos específicos 283
8.2.4. Órgãos setoriais 286
8.2.5. Unidades orçamentárias 286
9. Ciclo orçamentário 287
9.1. Ciclo orçamentário da LOA 287
9.2. Ciclo orçamentário ampliado 291
10. Elaboração na LOA 292
10.1. O SIOP na fase de elaboração 292
10.2. Elaboração da LOA e a interação entre o Executivo e os demais poderes 293
10.3. Papel dos integrantes do sistema de planejamento e orçamento na elaboração da LOA 295
10.4. Composição do PLOA quando do envio 297
10.4.1. Conexão entre proposta orçamentária, plano de contratações anual e planejamento estratégico 300
11. Execução orçamentária e financeira 302
11.1. Prazos e componentes da programação orçamentária e financeira 302
11.2. Controles existentes sobre o fluxo de ingressos e dispêndios 305
11.3. Detalhamento sobre a limitação de empenho nos demais poderes 311
11.4. Análise de cenários em face de restrições fiscais 316
11.5. Classificação programática e plano orçamentário 317
11.5.1. Classificação programática 317
11.5.2. Programa 318
11.5.3. Ação 319
11.5.4. Subtítulos 321
11.5.5. Plano orçamentário 322
11.5.6. Padronização de ações no âmbito federal 324
11.5.7. Meta física 325
11.6. E se a LOA não for sancionada até 31/12? 325

12. Modelos de avaliação da qualidade do orçamento 328
12.1. Orçamento-programa 329
12.2. Orçamento base-zero 332
12.3. Novo Orçamento Desempenho 334
12.4. PART 335
12.5. Spending Review 336
12.6. *Medium-term expenditure framework* – MTEF 340
12.7. Obstáculos para avaliar a qualidade do gasto 343
12.8. Experiências no âmbito federal 353
12.8.1. Aplicação nível ente público: o caso do CMAP 354
12.8.2. Aplicação nível organizacional: o caso da Controladoria-Geral da União 356

CAPÍTULO 05

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO CONTÁBIL E PATRIMONIAL 365

1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento 365
2. Principais elementos patrimoniais 366
2.1. Avaliação e mensuração dos estoques 366
2.1.1. Conceito 366
2.1.1.1. Composição do custo do estoque 368
2.1.1.2. Ajustes de perdas de estoques 369
2.1.1.3. Reconhecimento no resultado 370
2.1.1.4. Evidenciação 370
2.2. Avaliação e mensuração do imobilizado 371
2.2.1. Reconhecimento 373
2.2.2. Mensuração 373
2.2.2.1. Aquisição separada e geração interna 373
2.2.3. Obtido por meio de transação sem contraprestação 375
2.2.4. Reconhecimento inicial 375
2.2.5. Mensuração após o reconhecimento inicial 376
2.2.5.1. Custos subsequentes 377
2.2.6. Bens de uso comum 377
2.2.6.1. Ativos de infraestrutura 377
2.2.6.2. Bens do patrimônio cultural 378
2.2.7. Desreconhecimento 379
2.2.8. Evidenciação 379
2.3. Avaliação e mensuração do intangível 383

2.3.1. Composição do custo do intangível 386
2.3.1.1. Aquisição separada 386
2.3.2. Geração interna 387
2.3.2.1. Aquisição por meio de transações sem contraprestação 389
2.3.2.2. Incorporação por permuta de ativos intangíveis 390
2.3.3. Patrimônio cultural intangível 390
2.3.4. Mensuração do ativo intangível 391
2.3.4.1. Mensuração inicial do custo do ativo intangível 391
2.3.4.2. Mensuração após o reconhecimento inicial 391
2.3.5. Desreconhecimento do ativo intangível 391
2.3.6. Evidenciação de ativo intangível 392
3. Procedimentos contábeis auxiliares 392
3.1. Depreciação, amortização e exaustão 392
3.1.1. Depreciação 398
3.1.1.1. Métodos de depreciação 401
3.1.1.2. Aspectos práticos da depreciação 408
3.1.2. Exaustão 409
3.1.3. Amortização 410
3.1.3.1. Determinação da vida útil 410
3.1.3.2. Amortização de ativo intangível (com vida útil definida) 412
3.1.3.3. Métodos de amortização 412
3.1.3.4. Determinação do valor residual 412
3.1.3.5. Revisão do período e do método 413
3.1.3.6. Ativo intangível com vida útil indefinida 413
3.1.3.7. Revisão da vida útil 413
3.2. Métodos de mensuração, Impairment, valor justo e reavaliação 413
3.2.1. Redução ao valor recuperável 417
3.2.1.1. Mensuração 421
3.2.1.1.1. Mensuração de ativo não gerador de caixa 422
3.2.1.1.2. Mensuração do valor recuperável do ativo não gerador de caixa 424
3.2.1.1.3. Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa 426

3.2.1.1.4. Reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa 427
3.2.1.1.5. Mensuração de ativo gerador de caixa 429
3.2.1.1.6. Mensuração do valor recuperável do ativo gerador de caixa 430
3.2.1.1.7. Reversão de impairment para ativos geradores de caixa 431
3.2.1.2. Reclassificação de ativos 433
3.2.1.3. Evidenciação 433
3.2.2. Valor justo 434
3.2.2.1. Conceito 434
3.2.2.2. Aplicação 435
3.2.2.2.1. Utilização do valor justo na mensuração de ativos e passivos 435
3.2.2.2.2. Efeitos contábeis da variação do valor justo 437
3.2.2.2.3. Quadro resumo 442
3.2.3. Reavaliação 442
3.2.3.1. Reavaliação do imobilizado 442
3.2.3.1.1. Registro contábil da reavaliação do ativo imobilizado 444
3.2.3.2. Reavaliação do intangível 450
3.2.3.3. Registro contábil da reavaliação de ativos intangíveis 451
3.2.3.4. Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação 452
3.2.4. Tabela-resumo de reavaliação, impairment e depreciação, amortização e exaustão 453
4. Inventário dos bens móveis 454
4.1. Conceito e objetivos do inventário físico 454
4.2. Tipos de inventários físicos 455
4.3. O inventário como instrumento (de cunho) gerencial 456
5. Formas de recebimento, distribuição e desfazimento do material 456
5.1. Recebimento do material: conceito e formas 457
5.2. Distribuição: conceito e formas 458
5.3. Destinação e desfazimento do material: formas previstas na legislação 459

5.3.1. Inutilização ou abandono: é possível? 462
6. Controle do material 466
6.1. Controle do material na IN nº 205 SEDAP/PR 1988 466
6.2. Controle do material na Lei nº 4.320/1964 466
7. Material permanente e material de consumo: características 467
7.1. Identificação dos equipamentos e materiais permanentes 474
8. Casos especiais referentes à classificação por natureza de despesa 475
8.1. Serviços de terceiros versus material de consumo e permanente 477
8.2. Obras e instalações versus serviços de terceiros 478
8.3. Despesa de exercícios anteriores versus indenizações e restituições versus elemento próprio 479
9. Fases do inventário e princípios 480
10. Demonstrações contábeis 494
10.1. Antecedentes 494
10.2. Conceitos iniciais relacionados às demonstrações contábeis 499
10.3. Propósito das demonstrações contábeis 500
10.4. Responsabilidade pelas demonstrações contábeis 501
11. Conformidade de registros de gestão e conformidade contábil 501
12. Ajustes contábeis 506
12.1. Mudança de estimativa 506
12.2. Correção de erros 507

CAPÍTULO 06

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO CONTRATUAL 515
1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento 515
2. Processo licitatório 516
3. Fluxo da contratação 516
4. Mitigando a culpa *in eligendo* no macroprocesso de contratação 521
4.1. Funções essenciais do macroprocesso de contratação em sentido estrito 527
4.2. Funções essenciais do macroprocesso de contratação em sentido amplo 532
4.3. Análise integrada 533
5. Mitigando a *culpa in vigiliando* 533
6. Principais artefatos gerados na fase de planejamento 537
6.1. DFD 537
6.2. PCA 539
6.3. ETP 539

6.4. Gestão de Riscos 547
6.4.1. Gestão de Riscos a cada contratação: mapa de riscos 549
6.5. Termo de Referência 557
6.6. Pesquisa de preços 559
6.6.1. Reforma tributária e formação do preço estimado a partir de 2027 565
6.7. Contratos públicos 566
6.7.1. Tipos 567
6.7.2. Cláusulas necessárias 568
6.7.3. Duração do contrato 569
7. Aspectos gerais na seleção do fornecedor 573
7.1. Critérios de julgamento 574
7.2. Procedimentos acessórios a serem observados na seleção do fornecedor na fase externa 578
8. Aspectos orçamentários e estágios da despesa na contratação pública 591
8.1. Em que momento se precisa do crédito disponível? 591
8.2. Quem vem primeiro: empenho ou contrato? 595
8.3. Fiscalização e recebimento do objeto: liquidação da despesa 595
8.3.1. Sanções aplicáveis contra os contratados 603
8.3.2. Reajuste Contratual versus Reequilíbrio Contratual 604
8.3.3. Análise do Impacto Anulatório de Contratos 606
8.4. O pagamento e a ordem cronológica 606
8.5. Emendas impositivas e os contratos 610

CAPÍTULO 07

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO DE CONVÊNIOS E INSTRUMENTOS CONGÊNERES 611

1. Principais atividades do ordenador de despesas neste segmento 611
2. Transferências de recursos 612
3. Ciclo de vida para convênios e contratos de repasse 620
4. Convênios e contratos de repasse 624
4.1. Proposta de trabalho e plano de trabalho 624
4.2. Peças documentais e de condição suspensiva 625
4.3. Condições para celebrar 627
4.4. Execução 630
4.5. Prestação de contas 630
5. Emendas impositivas e as transferências 631
6. O princípio da anualidade orçamentária e os convênios 632

7. Tratamento de restos a pagar de convênios e instrumentos congêneres 637
8. Jurisprudência relevante 638

CAPÍTULO 08

ASPECTOS FISCAIS A SEREM OBSERVADOS PELO ORDENADOR DE DESPESAS PRIMÁRIO DURANTE E POR TÉRMINO DE MANDATO 645

1. Aumento das despesas em geral 645
2. Despesa obrigatória de caráter continuado 646
   2.1. Despesas com pessoal 650
      2.1.1. O que é? 650
      2.1.2. Limites e consequências pela sua ultrapassagem 654
      2.1.3. Controle de gastos com pessoal no Legislativo Municipal 660
   2.2. Despesas com a Seguridade Social 662
3. Preservação do patrimônio público, novos investimentos e obras inacabadas 663
4. Limite constitucional em manutenção e desenvolvimento do ensino .665
5. Limite constitucional em ações e serviços públicos de saúde 672
6. Dívidas e endividamento (dívida consolidada, dívida mobiliária, operações de créditos/garantias e contragarantias, aro, restos a pagar) 674
   6.1. Dívida consolidada e mobiliária 675
   6.2. Operações de crédito 683
   6.3. Garantias e contragarantias 689
   6.4. ARO 693
   6.5. Restos a pagar 696
7. CAPAG, Garantias e SADIPEM 697
   7.1. CAPAG 697
   7.2. Garantias da União 701
   7.3. SADIPEM 704
8. Instrumentos de transparência 704
   8.1. Relatório de Gestão Fiscal – RGF 706
      8.1.1. Responsabilidade pela emissão 706
      8.1.2. Estrutura do RGF e prazos para publicação 709
   8.2. RREO 714
9. Prestação de contas 723
   9.1. Prestação de contas de governo 723
   9.2. Prestação de contas de gestão 726

CAPÍTULO 09

RECUPERAÇÃO FISCAL PARA UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS 731
1. Considerações iniciais 731
2. Modelos de regimes fiscais 732
3. Ações de recuperação fiscal no eixo da receita 741
   3.1. Confiabilidade das projeções 741
   3.2. A importância do rigor técnico da RCL (Receita Corrente Líquida) 744
   3.3. Incremento da arrecadação 747
   3.4. O efeito nocivo da vinculação dos recursos 749
   3.5. Renúncia de receita 751
   3.6. Securitização da dívida ativa 755
   3.7. Alienação da folha de pagamento 758
   3.8. Alienação de bens imóveis 758
   3.9. Alienação de estatais 759
4. Ações de recuperação fiscal no eixo da despesa 760
   4.1. Confiabilidade das projeções 760
   4.2. Despesas com pessoal 762
   4.3. Despesas obrigatórias contratuais 764
   4.4. Leilão reverso para pagamento de restos a pagar 764
5. Ações de recuperação fiscal no eixo da dívida consolidada 767
   5.1. Reestruturação de dívidas e operações de crédito 767
   5.2. Securitização de operações de crédito 767

CAPÍTULO 10

EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO EM NÍVEL ORGANIZACIONAL 769
1. Considerações iniciais 769
2. Ações de equilíbrio orçamentário no eixo da captação de recursos 769
3. Ações de equilíbrio orçamentário no eixo da despesa 772
4. Plano equilíbrio orçamentário – o caso da UFRPE 787
5. Reflexão final: sistema de incentivos – o caso do IFCE 790

BIBLIOGRAFIA 799