







## UM ESTUDO SOBRE DESPESAS PÚBLICAS E SEUS PROCEDIMENTOS

Paola Guariso Crepaldi<sup>1</sup>

Artur Sebastião Gomes Fernandes<sup>2</sup>

### RESUMO

Este trabalho tem por objetivo apresentar detalhadamente como o profissional da contabilidade deve proceder na execução dos gastos públicos, em especial a Despesa Pública. Contudo, apesar de leis específicas, objetivas e claras, que serão expostas no desenvolvimento do presente texto, especificando o transcorrer do serviço contábil, há uma possibilidade de existir o profissional que transgride as normas e técnicas no exercício das atividades, tornando ineficaz todos estes procedimentos. Pode-se também ser considerado como extasiante a não observação de informações relativas à economicidade, à eficiência, à eficácia e a efetividade, entre outros princípios, no desenvolvimento dos trabalhos contábeis.

**Palavras-chave:** Despesa pública. Orçamento. Lei.

### ABSTRACT

This work aims to present in detail how the accounting professional should proceed in the execution of public spending, in particular Public Expenditure. However, despite specific laws, objective and clear, which will be exhibited in the development of this text, specifying the course of the service book, there is a possibility of the professional who violates the standards and techniques in the performance of activities, making all these ineffective procedures. Can also be regarded as ecstatic no observation of information relating to economy, efficiency, efficacy and effectiveness, among other principles, the development of work statements.

**Key words:** Public expenditure. Budget. Law.

<sup>1</sup> Coordenadora e Professora do curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ensino Superior de Londrina - INESUL, Especialista em Comércio Exterior e Logística Internacional pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2007), Bacharel em Ciências Contábeis pela UNOPAR (2006).<sup>2</sup> Graduando do curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ensino Superior de Londrina – INESUL.

## **1 INTRODUÇÃO**

Nas palavras de Heilio Kohama: “Constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais: à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.” (KOHAMA 2010:87).

Com a internacionalização das normas contábeis, a consolidação da Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil. Tendo por objetivo evidenciar informações necessárias, principalmente para tomadas de decisões e controles, abrangendo todas as entidades do setor público, observando as normas específicas e técnicas da Contabilidade aplicada ao referido setor, garantindo informações suficientes para prestação de contas e controle social (de forma compreensível aos cidadãos). Para que sejam geradas estas informações, estabelecidos por leis, existem procedimentos a fim de tornar única a formalização da Despesa Pública, possibilitando a fiscalização dos atos do profissional da contabilidade.

Apesar de essencialmente teórico, será facilitado para pleno entendimento o que é a Despesa Pública, de forma transparente garantindo a observação pelos usuários, desconsiderando a codificação e escrituração, pelo método das partidas dobradas, objetivando o detalhamento dos procedimentos do uso das despesas públicas obrigados à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A Despesa orçamentária assume a importante meta de apresentar à sociedade a contrapartida, por meio de geração de bens e serviços, dos tributos apropriados pelo Estado.

## **2 GRUPOS DA DESPESA PÚBLICA**

Existem duas classificações para a Despesa Pública: Despesa Orçamentária e Despesa Extraorçamentária. A Despesa Orçamentária tem uma dependência de autorização legislativa, ou seja, deve estar discriminada e fixada através de crédito orçamentário no orçamento público. A descrição da despesa dar-se-á por elementos que serão expostos posteriormente. A Despesa Extraorçamentária, diferentemente da Despesa Orçamentária, independe de autorização legislativa. Referimos às saídas do passivo financeiro, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros (receitas extraorçamentárias, compensatórias de entradas no ativo financeiro).

### **3 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA**

Prevista na Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, e disposta no artigo 3º da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, com a finalidade de consolidação das Contas Públicas. A despesa orçamentária dispõe a classificação da despesa, segundo a natureza, da seguinte forma:

- I - categoria econômica;
- II - grupo de natureza da despesa; e
- III - elemento de despesa.

Diante disto, na execução orçamentária, deverá ser observada a seguinte estrutura da natureza da despesa:

- a) “c” representa a categoria econômica;
- b) “g” o grupo de natureza da despesa;
- c) “mm” a modalidade de aplicação;
- d) “ee” o elemento de despesa; e
- e) “dd” o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

#### **3.1 Categorias Econômicas da Despesa Orçamentária**

Disposta na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, a despesa pública é classificada em duas categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital. Em conformidade com a Portaria Interministerial nº 163/2001, resumidamente, serão classificados como Despesas Correntes os gastos que contribuem indiretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, ou seja, gastos de natureza operacional (manutenção e funcionamento de órgãos públicos, por exemplo). Já as Despesas de Capital terão sua contribuição diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital (criar novos bens ou mesmo adquirir bens de capital em uso).

#### **3.2 Grupos de Natureza de Despesa**

Segundo o disposto na Portaria Interministerial nº 163/2001, a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto será considerada como grupo de natureza de despesa, o qual será classificado a seguir.

### **3.2.1 Pessoal e Encargos Sociais**

Estabelecida pela Lei Complementar nº 101/2000, caput do artigo 18, entende-se como despesa com pessoal somatório dos gastos com o pessoal ativo, inativo 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. É adotado neste caso o regime de competência.

### **3.2.2 Juros e Encargos da Dívida**

Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

### **3.2.3 Outras Despesas Correntes**

Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, contratação temporária quando não se referir à substituição de servidores de categorias funcionais (plano de cargos do quadro de pessoal), além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

### **3.2.4 Investimentos**

Despesas com softwares e com o planejamento e execução de obras, inclusive a compra de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, além da aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

### **3.2.5 Inversões Financeiras**

Despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; obtenção de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer

espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.

### **3.2.6 Amortização da Dívida**

Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

### **3.2.7 Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor**

Despesas fixadas que constituem o superávit (receita orçamentária maior que a despesa orçamentária) num determinado exercício, destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS. Reserva orçamentária para suportar déficits futuros (receita menor que a despesa).

### **3.2.8 Reserva de Contingência**

Despesas destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive a abertura de créditos adicionais, desde que definidas na LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias).

## **3.3 Modalidades de Aplicação e Elementos da Despesa Orçamentária**

As formas pelas quais os gastos serão realizados, se corresponderão à transferência de recursos para que outros órgãos e entidades, públicas ou privadas, os realizem, ou se serão aplicados pelas unidades detentoras dos créditos orçamentários, deverão ser entendidas como Modalidades de Aplicação (KOHAMA 2012:104-105).

Para suprir a necessidade de identificar os objetos dos gastos, a Portaria Interministerial nº 163/2001, em seu § 3º, do artigo 3º, instituiu o Elemento da Despesa, que apresenta uma relação de despesas que poderão ser utilizadas:

- 01 - Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas
- 03 - Pensões
- 04 - Contratação por Tempo Determinado



- 05 - Outros Benefícios Previdenciários
- 06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
- 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
- 08 - Outros Benefícios Assistenciais
- 09 - Salário-Família
- 10 - Outros Benefícios de Natureza Social
- 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
- 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
- 13 - Obrigações Patronais
- 14 - Diárias - Civil
- 15 - Diárias - Militar
- 16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
- 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
- 18 - Auxílio Financeiro a Estudantes
- 19 - Auxílio-Fardamento
- 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores
- 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato
- 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
- 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
- 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
- 25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária
- 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
- 28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
- 30 - Material de Consumo
- 31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
- 32 - Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita
- 33 - Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 - Serviços de Consultoria
- 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
- 37 - Locação de Mão-de-Obra
- 38 - Arrendamento Mercantil
- 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
- 41 - Contribuições
- 42 - Auxílios
- 43 - Subvenções Sociais
- 45 - Equalização de Preços e Taxas
- 46 - Auxílio-Alimentação
- 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas

- 48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
- 49 - Auxílio-Transporte
- 51 - Obras e Instalações
- 52 - Equipamentos e Material Permanente
- 61 - Aquisição de Imóveis
- 62 - Aquisição de Produtos para Revenda
- 63 - Aquisição de Títulos de Crédito
- 64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
- 65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
- 66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos
- 67 - Depósitos Compulsórios
- 71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado
- 72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
- 73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
- 74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
- 75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
- 77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
- 81 - Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
- 91 - Sentenças Judiciais
- 92 - Despesas de Exercícios Anteriores
- 93 - Indenizações e Restituições
- 94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas
- 95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
- 96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
- 99 - A Classificar

Assim, por meio do parágrafo 5º desse artigo, tornou-se facultativo o desdobramento suplementar, ou seja, o detalhamento no *Elemento Material de Consumo*, onde se queiram identificar os gastos com gasolina, álcool, outros combustíveis, material de informática, etc. desses elementos para atendimento das necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária. Este desdobramento, quando se desejar identificar determinado gasto, pode ser feito em qualquer *Elemento da Despesa*.

#### **4 A LICITAÇÃO**

Atualizada pela Lei Federal nº 8.883, de 08 de junho de 1994. A Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, estabelece em seu artigo 1º que obras, serviços,

inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando contratados de terceiros, deverão ser precedidas de licitação, exceto em casos específicos nas quais ela é dispensável ou inexigível. A licitação é um procedimento administrativo que abre a todos os interessados a possibilidade de formularem propostas, dentre as quais será selecionada e aceita a mais conveniente para a Administração Pública. (DI PIETRO 2012: 368-369)

## **5 ETAPAS OU ESTÁGIOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA**

Prevista em Lei, a despesa orçamentária deverá passar por três estágios:

- a) O Empenho;
- b) A Liquidação; e
- c) O Pagamento.

No entanto, a escrituração contábil da despesa deve ser registrada quanto ao crédito que foi fixado na lei orçamentária, criando assim mais um estágio ou etapa: a Fixação.

### **5.1 A Fixação**

A Fixação, segundo a lição de Heilio Kohama (2012: 116), é precedida da elaboração das propostas, a mensagem do Poder Executivo, o projeto de lei, a discussão pelo Poder Legislativo e a consequente aprovação e promulgação, transformando-a em Lei Orçamentária.

A Lei Federal 4.320/64, especificamente em seus artigos 47º ao 50º, que tratam da programação da despesa, estabelece alguns critérios a serem seguidos: Após a promulgação da referida Lei, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar. Deverá ser assegurada a melhor execução do programa de trabalho e, durante o exercício, mantido o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, reduzindo eventuais insuficiências de tesouraria; considerar-se-á os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias, e poderão ser alteradas as cotas trimestrais durante o exercício, desde que observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

## 5.2 O Empenho

O artigo 58, da Lei Federal nº 4.320/64, diz: “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”. (BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, 1964)

Como previsto na referida Lei Federal, será vedada a realização da despesa sem prévio empenho, assim como não poderá ser excedido o limite dos créditos concedidos, entre outros preceitos. Disposto no artigo 61 desta mesma Lei, para cada empenho deverá ser indicado o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria, documento este denominado “Nota de Empenho”. Existem três modalidades de empenho:

- a) Empenho Ordinário ou Normal: nesta modalidade é efetuada a quase totalidade dos gastos. É utilizada para as despesas normais com características básicas, ou seja, *despesa normal*;
- b) Empenho por Estimativa: conforme fica claro no parágrafo segundo do artigo 60, da Lei Federal 4.320/64, o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar, será feito por estimativa. A título de exemplo, pode ser citado o gasto decorrente de consumo de energia elétrica;
- c) Empenho Global: encontramos nesta modalidade as despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento, como o aluguel de um imóvel, por exemplo, quando teríamos pagamentos mensais.

## 5.3 A Liquidação

Resume-se por liquidação a conferência do direito adquirido pelo credor, tendo como base os títulos e documentos comprobatórios do crédito. Seu objetivo final é apurar a origem, o objeto e a importância exata a pagar extinguindo a obrigação.

## 5.4 O Pagamento

A última etapa da despesa orçamentária refere-se à entrega do numerário correspondente ao valor da despesa, ou seja, o *pagamento*, efetuado após a liquidação, pela tesouraria ou pagadoria instituída, tornando assim formalizada a despesa orçamentária.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve o objetivo de analisar, por meio de Leis Ordinárias, Complementares e Portarias, entre outras de âmbito Federal que regulamentam os procedimentos do uso da despesa pública na República Federativa do Brasil, a forma pela qual o profissional da contabilidade deve segui-las sem que esteja transgredindo as normas internas do país.

Diante dos regimentos citados e detalhados, entendemos que existe um caminho que, se bem observado, resultará na obtenção de sucesso na execução dos trabalhos contábeis. Entretanto, é possível perceber que no segmento contábil ainda existe falta de esclarecimentos quanto ao próprio regimento e às providências a serem tomadas em prol da obtenção de aceleração quiçá na tomada de decisões através de monitoramento dos gastos públicos.

É relativamente normal serem divulgadas em meios de comunicação ocorrências de má aplicação de recursos públicos e relação pessoal entre sócios de empresas e servidores do Estado na elaboração de contratação de terceiros. Frente a isso, percebe-se que há uma necessidade de cruzamento de dados, além da licitação, para evitar este tipo de situação.

Existe hoje, instituído pela Portaria nº 1215, de 25 de junho de 2009, permanente na Controladoria-Geral da União, o Observatório da Despesa Pública (ODP), que tem por objetivo o aprimoramento do controle interno. Este Observatório visa à eficiência nos serviços públicos, principalmente na tomada de decisões. A despesa pública, se tratada gerencialmente, tende a beneficiar os usuários e contribuintes do Estado.

Contudo, diante do exposto, conclui-se que futuramente haverá uma maior atenção quanto aos procedimentos adotados atualmente na execução dos trabalhos contábeis. Como citado o ODP, de âmbito Federal, há de serem criados outros órgãos, em todas as esferas de governo, a fim de beneficiar principalmente a sociedade. Com a transparência, deverá existir um maior “cuidado” no desenvolvimento das atividades evitando que o profissional entre em conflitos com as leis agregando a ele as penalidades. E com a aceleração de informações, garantindo princípios básicos como a economicidade, poderá ser aplicado os recursos arrecadados em novos segmentos ou mesmo em algum outro defasado, pela falta de repasse por exemplo.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 01 agosto 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 agosto 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei Ordinária nº 4.320, de 17 de março de 1964.* Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 agosto 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei Ordinária nº 8.666, de 21 de junho de 1993.* Regulamenta o art. 37, Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 agosto 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei Ordinária nº 8.883, de 08 de junho de 1994.* Altera dispositivos da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e dá outras providências. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 agosto 2013.

\_\_\_\_\_. *Portaria nº 1215, de 25 de junho de 2009.* Institui o Observatório da Despesa Pública da Controladoria-Geral da União. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/odp/arquivos/Portaria-CGU-1215-2009.pdf>>. Acesso em: 10 outubro 2013.

\_\_\_\_\_. *Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001.* Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 10 agosto 2013.

\_\_\_\_\_. *Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128)>. Acesso em: 10 outubro 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** São Paulo: 25. ed. Editora Atlas S.A., 2012.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** São Paulo: 11. ed. Editora Atlas S.A., 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** São Paulo: 12. ed. Editora Atlas S.A., 2012.