

AS ETAPAS DA DESPESA PÚBLICA COMO MECANISMOS QUE AUXILIAM OS GESTORES À CORRETA APLICAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

Autor(a): Lucas dos Santos Pinheiro

Ana Paula Silva Fontes Pereira¹

Orientador(a): Delza Abreu Silva²

INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR FRANCISCANO

RESUMO

O presente artigo abordará uma breve e sucinta análise sobre o orçamento público, suas características, variações durante as vigências dos governantes e o modo como cada lei orçamentaria foi implementada; discorre sobre as estruturas de um planejamento que orça todos os proventos (receitas) e gastos (despesas) de uma administração pública. Despesas estas que se apresentam como a temática principal dessa dissertação, expondo conceitos, classificações, o uso correto desses recursos públicos, os estágios/etapas que devem ser seguidos de forma imprescindível, além de trazer pautas importantes, como: o que pode vir a acontecer quando um governo utiliza desses bens de forma errônea, quais serão as suas penalidades e os fundamentos que confirmam atos de improbidade administrativa.

Palavras-chave: Orçamento; Despesa Pública; Leis; Estágios; Penalidades.

SUMMARY

This article will address a brief and succinct analysis of the public budget, its characteristics, variations during the terms of government and how each budget law was implemented; discusses the structures of a planning that budgets all revenues (revenues) and expenditures (expenses) of a public administration. These expenses are presented as the main theme of this dissertation, exposing concepts, classifications, the correct use of these public resources, the internships/steps that must be followed in an essential way, in addition to bringing important guidelines, such as: what can happen when a government uses these assets in an erroneous way, what will be its penalties and the grounds that confirm acts of administrative impropriety.

Key words: Budget, Public Expenditure, Laws, Stages, Penalties.

1. INTRODUÇÃO

Vivemos em uma sociedade que luta por seus direitos e procura a todo tempo uma explicação para seus questionamentos, uma população que possui acesso a informações encontra-se mais preparada, ciente de seus direitos, bem como possui mais instrumentos para fiscalização dos feitos pelos seus governantes. A Administração Pública hoje pode ser

¹ Graduandos do 8º período do Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ensino Superior Franciscano.

² Professora Mestre em Ciências Contábeis

caracterizada como um objeto de controle, seja por parte de órgãos fiscalizatórios, seja por parte da própria sociedade civil. Entretanto, entendemos que a maioria das pessoas não dispõem de informações necessárias que possibilite uma fiscalização mais satisfatória e concisa. Além do mais sabe-se que atuar na gestão pública com recursos públicos requer domínio, responsabilidade e transparência; porém isso nem sempre ocorre de fato na realidade. Boa parte dos gestores públicos possuem pouca competência para administrar recursos que deveriam ser alocados para satisfazer as mais diversas demandas da coletividade.

A atuação da Administração Pública deve estar fundamentada na lei, ou seja, só pode ser exercida se estiver em concordância com os ditames legais, por isso é de suma importância que os administradores entendam como e quando podem agir. Em relação a gestão das receitas e despesas públicas não teria como ser diferente, os administradores públicos devem conhecer os conceitos, as características, as exceções e toda a estrutura da Lei nº 4.320/1964, na qual discorre sobre as normas gerais do Direito financeiro, que permite a elaboração, o controle e a execução do orçamento público. As normas gerais contidas nessa lei são de observância obrigatória para todos os entes que compõem a federação brasileira.

Esse déficit de compreensão por parte dos gestores traz diversas complicações, seja para os contribuintes que terão serviços de má qualidade, seja para os próprios gestores administradores, que, em caso de infração, podem ser responsabilizados na esfera administrativa, civil e penal. Com o intuito de cessar com a irresponsabilidade no uso das finanças públicas foi criada a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Logo, a principal contribuição do artigo relaciona-se a proporcionar de forma clara e essencial à sociedade, um entendimento sobre os recursos públicos, e aos governantes, como evitar as sanções administrativas, cíveis e penais na execução da despesa pública.

O objetivo geral desse estudo é analisar e relatar como devem ser aplicados os recursos públicos e para que isso aconteça devemos nos familiarizar como as principais etapas das despesas públicas, matéria orientada pela Lei nº 4.320/1964, nas quais são fundamentais para garantir à sociedade civil o direito a informações da correta execução dos programas e projetos sociais com o uso dos recursos públicos.

Criado por meio de uma revisão detalhada e crítica da literatura contábil, usando dados bibliográfico do orçamento público, receita e despesas de um Estado, este artigo é de caráter

qualitativo e exploratório que teve como referências acervos da biblioteca da faculdade IEF (Instituto de Ensino Superior Franciscano), de artigos científicos, revistas científicas, monografias, google acadêmico, livros, jornais. Para Ross e Rosser (1989), um artigo que tem como suporte uma pesquisa exploratória é caracterizada como:

O estudo exploratório pode ajudar a resolver algumas dificuldades em pesquisa. Uma delas é a que se refere ao desenvolvimento de programas, na concepção de que a população constitui um recipiente vazio (“empty vessel”) e que a tarefa educativa se resumiria em preenchê-lo. Nada mais que um engano, pois a população é rica de conhecimentos e esses conhecimentos, opiniões, valores e atitudes é que vão se constituir, muitas vezes, em barreiras. Essas barreiras podem ser conhecidas por meio do estudo exploratório e, pelo menos, parcialmente contornadas, a fim de que o programa educativo alcance maior aceitação (ROSS; ROSSER, 1989).

Já a pesquisa qualitativa, conforme Minayo (2009), é construída por variados conceitos, para atingir a profundidade de eventos, fatos e métodos particulares e essenciais de uma determinada temática.

Este artigo é constituído por capítulos, onde o primeiro capítulo foi usado para explicitar a história da administração pública, assim como conceitos, obrigações, suas atividades financeiras, como se deu o surgimento do orçamento público a partir da constituição de 1988 e como a administração deve se manter correlacionada com o princípio da legalidade, sendo esta a principal base legal para os atos do Poder público, este capítulo ainda contém uma estrutura que traz consigo leis que são usadas para estabelecerem uma conciliação entre a Lei nº 4320/1964, voltada para a elaboração do planejamento orçamentário, com a Lei Complementar de nº 101/2000, sendo esta usada para complementar os ditames da ordem para com a responsabilidade fiscal.

Já o segundo capítulo traz a temática mais importante deste artigo, as despesas públicas e seus estágios (empenho, liquidação e pagamento) que são de grande relevância para a elaboração de um orçamento correto e bem estruturado, trataremos ainda das sanções aplicadas em caso de descumprimento da utilização desses estágios e dos deveres dos governantes na execução do orçamento público, sanções estas que podem vir a ser administrativas, civis e/ou penais.

2. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

2.1. Administração Pública e atividade financeira do Estado

Hodiernamente, é fato consolidado que a principal finalidade do Estado é a realização do bem comum. Definir bem comum é uma tarefa difícil e complexa, podemos conceituá-lo como sendo “um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais” (HARADA, KIYOSHI, 2014, p.03).

Para alcançar esse objetivo, o Estado realiza diversos serviços, cada qual suprimindo determinada demanda coletiva. Algumas dessas demandas são de natureza imprescindível, ou seja, cabe ao Poder Público sua realização de forma direta e exclusiva, sendo os principais exemplos aqueles relativos à segurança pública e à prestação jurisdicional, emissão de moeda, entre outras. Tais atividades traduzem os interesses primordiais do Estado, sendo indelegáveis aos particulares em razão da indisponibilidade do interesse público.

Para a realização dos serviços públicos, anteriormente o Estado requisitava os bens e os múnus de seus subordinados, contava com a colaboração gratuita destes no desempenho das atividades públicas de forma honorífica, bem como na apropriação dos bens dos adversários derrotados em conflitos bélicos. Atualmente o Estado modificou essas práticas e passaram a obter proventos através de pagamentos dos seus bens e serviços. Assim, tem o surgimento da atividade financeira do Estado, “que visa à busca do dinheiro e a sua aplicação para consecução das necessidades públicas primárias, que são aquelas de interesse geral, satisfeitas exclusivamente pelo processo do serviço público” (HARADA, 2014, p. 04).

Segundo o renomado autor Alberto Deodato (1968), a atividade financeira do Estado "é a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas". O tributarista Aliomar Baleeiro, por sua vez, ensina que a "atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu aquelas outras pessoas de direito público" (BALEIRO, 1969, p. 18).

2.2. Atividade administrativa: conceito e os sentidos de Administração Pública

Primeiramente, é imprescindível apresentar uma definição para a expressão Administração Pública. De acordo com o conceituado administrativista de José dos Santos Carvalho Filho, a expressão Administração Pública reveste-se de dois sentidos, um objetivo e outro subjetivo. Para o autor, o sentido objetivo da administração pública, escrito com as iniciais com letras minúsculas, “deve consistir na própria atividade administrativa exercida pelo Estado

por seus órgãos e agentes, caracterizando, enfim, a função administrativa, com os lineamentos que procuramos registrar anteriormente” Em outras palavras, “trata-se da própria gestão dos interesses públicos executada pelo Estado, seja através da prestação de serviços públicos, seja por sua organização interna, ou ainda pela intervenção no campo privado, algumas vezes até de forma restritiva, o poder de polícia” (CARVALHO FILHO, 2014, p.11).

Para diferenciar o sentido subjetivo da noção anterior, aqui a expressão deve ser grafada com as iniciais maiúsculas, escrevendo-se Administração Pública. Enfatizada por (Carvalho Filho, 2014) “a Administração Pública, sob o ângulo subjetivo, não deve ser confundida com qualquer dos Poderes estruturais do Estado, sobretudo o Poder Executivo, ao qual se atribui usualmente a função administrativa”. É que usualmente, os administrados tem uma noção equivocada de que cabe apenas ao Poder Executivo as três esferas de governo (prefeituras, governos estaduais e presidência da república) a realização da função administrativa. Contudo, sabe-se que todos os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) compõem a Administração Pública onde cada um tem suas prioridades e tarefas que somente a elas são designadas, como (Carvalho Filho, 2014) confirma ao ressaltar que “todos os órgãos e agentes que, em qualquer desses Poderes, estejam exercendo função administrativa, serão integrantes da Administração Pública”.

2.3.O princípio da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro

Conceitualmente, e de acordo com os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, “o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática”. Desse modo, “a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo” (BANDEIRA DE MELLO, CELSO ANTÔNIO, 2012, p. 104).

Noutro prisma, preceitua a Constituição Federal de 1988, em seu art. 2º, que “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Como forma de materializar a realização das atividades estatais e dos serviços públicos, a Administração Pública, representada por esses três Poderes e nas três esferas de governo (municipal, estadual e federal) deve pautar sua atuação de acordo com a legalidade. Essa concepção é também uma garantia aos direitos dos administrados, na medida que o Estado não pode atuar de forma discricionária, mas deve atuar de forma vinculada aos preceitos legais.

Um exemplo prático de observância desse princípio é na aplicação e execução do orçamento público. O gestor público não pode aplicá-lo de forma indiscriminada, ao contrário, deve observar as previsões contidas nas leis orçamentárias que são elaboradas com a participação do Poder Legislativo. Essas legislações norteiam a execução do orçamento, e qualquer desvio pode ensejar responsabilização administrativa, civil e penal do gestor público que descumprir suas disposições.

No atual estágio evolutivo dos Poderes e Funções do Estado, “a cada um dos Poderes de Estado foi atribuída determinada função. Assim, ao Poder Legislativo foi comendada a função normativa (ou legislativa); ao Executivo, a função administrativa; e, ao Judiciário, a função jurisdicional” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 03). Cada Poder de Estado possui as suas atribuições constitucionais próprias. Ressalta o autor “que os Poderes estatais, embora tenham suas funções normais (funções típicas), desempenham também funções que materialmente deveriam pertencer a Poder diverso (funções atípicas), sempre, é óbvio, que a Constituição o autorize”. Contudo, o exercício de funções atípicas pelos Poderes é exceção em nosso ordenamento jurídico.

No que se refere propriamente a consolidação do orçamento público, sua elaboração e execução, dois são os agentes principais desse processo. Cabe ao respectivo Poder Legislativo (municipal, estadual, distrital ou federal) a elaboração das leis orçamentárias, que vão vigorar e produzir no respectivo território do ente federativo a previsão das receitas públicas e despesas públicas. Para dar cumprimento a essas previsões abstratas contidas nessas legislações, cabe ao respectivo Poder Executivo (municipal, estadual, distrital ou federal) a execução do orçamento, aplicando os recursos públicos nas mais diversas áreas. O ordenamento jurídico brasileiro é composto de diversas legislações que versam total ou parcialmente sobre o orçamento público. Por uma questão de hierarquia normativa, começaremos a análise pela Constituição Federal de 1988, visto que todas as legislações infraconstitucionais devem ser editadas em conformidade com as suas disposições, sob pena de declaração de inconstitucionalidade.

2.4.O orçamento público na Constituição Federal de 1988

O Orçamento Público é uma ferramenta de planejamento e execução das finanças do Estado. Engana-se quem acredita que o orçamento somente prevê as receitas públicas e autoriza a execução das despesas. Ele é um regime integrado no qual se disserta, autoriza, realiza e avalia os planos e propostas de obras, obrigações e encargos governamentais, considerando as receitas e estabelecendo despesas de cada realização financeira (SILVA, 2011).

O orçamento dos entes federativos já passou por diversas fases de acordo com a situação atual do governo em cada época. O primeiro modelo implementado foi o Tradicional (Clássico), o segundo modelo era chamado de Desempenho (Realizações) e por último o orçamento-programa que promove a integração e união do planejamento e do orçamento, no qual apresenta objetivos, metas, direções e outros. O orçamento-programa foi estabelecido no Brasil a partir do advento da Lei nº 4.320/1964, contudo foi efetivamente implementado três anos após a entrada em vigor desta lei, de acordo com o disposto no art. 7º, inciso I, Decreto-Lei nº 200/1967, que o instituiu como sendo um dos instrumentos básicos de planejamento da ação governamental.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) possui um capítulo que trata sobre as finanças públicas (Capítulo II, do Título VI). A Seção I do Capítulo II (artigos 163 a 164-A) trata sobre normas gerais relativas as finanças públicas, enquanto a Seção II (artigos 165 a 169) aborda os aspectos relacionados aos orçamentos públicos. O dispositivo constitucional que abre a Seção I é o art. 163. Nele são enunciados alguns assuntos que devem necessariamente serem regulamentados por lei complementar. O dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 163. Lei Complementar disporá sobre:

I - Finanças públicas

(...)

A lei complementar de que trata o inciso I do caput do art. 163 da Constituição Federal foi editada, trata-se da Lei nº 4.320/1964, que apesar de ter sido editada como lei ordinária, foi recepcionada pela atual Constituição como lei complementar. Essa é a principal norma sobre finanças públicas do ordenamento jurídico brasileiro, visto que, conforme o disposto em sua ementa, “Estabui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

A Seção II do Capítulo II, tem como temática à relativa aos orçamentos, visto que trata dos pormenores da matéria. O art. 165, que inaugura esta Seção, possui a seguinte redação:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

(...)

De acordo com Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco, existem diferenças entre o processo legislativo comum e o de elaboração das leis orçamentárias. Observamos este fato ao

lernos a seguinte ideia dos autores mencionado a cima “em certo sentido, pode-se mesmo afirmar que o processo orçamentário não passa de um complexo e diferenciado processo legislativo de planejamento e autorização do gasto público, que compreende três grandes etapas: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA)”.

Prosseguem os autores, ao declararem que “as leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), em que pese não terem sido previstas no art. 59, da Constituição de 1988, como espécies legislativas específicas, só a muito custo podem ser equiparadas às leis ordinárias, desconhecendo-se as peculiaridades que as separam”. Segundo eles, “prazos, conteúdo, iniciativa e procedimento fazem das leis orçamentárias um capítulo à parte no contexto do processo legislativo brasileiro”.

Seguindo, o art. 166, caput, da Constituição, estabelece que “Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum. O art. 167 estipula algumas vedações relativas ao processo legislativo de elaboração das leis orçamentárias. Nesta seara, destaca-se o disposto no art. 167, inciso I, onde é vedado “o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual.

A Emenda Constitucional nº 109/2021 inseriu diversos artigos ao texto constitucional. O art. 167-A trata de algumas limitações de despesas que os entes federativos são obrigados a realizar, quando a relação entre as suas despesas correntes e as suas receitas correntes supera 95% (noventa e cinco por cento). Esta é uma medida que visa assegurar a responsabilidade fiscal dos entes políticos. O art. 167-B aborda sobre o estado de calamidade pública de âmbito nacional, a ser decretado pelo Congresso Nacional, mediante iniciativa privativa do Presidente da República, no qual a União deve adotar regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para atender às necessidades dele decorrentes.

Ainda no caput do referido dispositivo constitucional há uma ressalva para a adoção do regime extraordinário fiscal pela União, qual seja, “somente naquilo que for incompatível com o regime regular”. Os artigos 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G definem as medidas que podem ser adotadas para o enfrentamento do estado de calamidade pública de âmbito nacional, enquanto este durar.

O art. 168 da CF/88 aborda a temática dos recursos correspondentes às dotações orçamentárias. O caput assim determina: “Os recursos correspondentes às dotações

orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos do Poder Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, §9º. Importante ressaltar que este dispositivo teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 45/2004.

O último dispositivo do capítulo que trata dos orçamentos públicos no texto constitucional é o art.169, que discorre sobre os limites previstos nos orçamentos públicos para despesas com pessoal ativo e inativo. Seu caput enuncia que: “A despesa com o pessoal ativo e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não pode exceder os limites previstos em lei complementar”.

Conforme enunciado alhures, a Constituição Federal de 1988 foi bem detalhista ao disciplinar a temática dos orçamentos públicos. O legislador constituinte preocupou-se com diversos aspectos da matéria, em especial sobre as leis que tratam dos orçamentos públicos, disciplinadas em seu art. 165º (o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais). Também se atentou para a importância da responsabilidade fiscal a ser observada pelos entes federativos, que culminou com a edição da Lei Complementar nº 101/2000. A seguir, será abordado o tema da legislação infraconstitucional brasileira que versa sobre o orçamento público, com destaque para as principais legislações que disciplinam a matéria.

2.5.As leis orçamentárias - LOA, LDO e PPA

Desde a Constituição Federal de 1988, que um modelo de orçamento que deve ser usado pelos governantes durante a sua gestão com o dinheiro público. Esse modelo consiste em Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA), conforme determina o art. 165º É importante mencionar que essas leis são de iniciativa dos Chefes do Poder Executivo.

Cada um dos projetos de lei será analisado por Comissão mista permanente de Deputados e Senadores, nos termos do art. 166, § 1º, da CF/88 (a Comissão Mista de Orçamento), à qual possui as seguintes atribuições: examinar e emitir parecer sobre os projetos do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República; examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição.

O art. 166º da Constituição Federal ressalta ainda sobre algumas restrições ao poder de emenda ao projeto de lei orçamentária anual e a projetos que o alterem. É essencial que as emendas sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias e que possuam pertinência temática em relação ao projeto objeto da emenda. Outrossim, as emendas devem ainda indicar quais são os recursos necessários a sua implementação, que devem proceder de anulação de despesas, com exceção das que incidam sobre as dotações para pagamento de pessoal e seus encargos, sobre os serviços da dívida e as relativas as transferências tributárias constitucionais para os demais entes federados (Estados, Distrito Federal e Municípios).

De acordo com o que dispõe o § 2º, do art. 166, da CF/88, "o Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta". Cada umas das espécies normativas têm prazos específicos de vigência, que são determinados pela própria Constituição, e sua iniciativa fica restrita ao Executivo, devendo os outros Poderes (Legislativo e Judiciário) encaminhar-lhe suas respectivas propostas orçamentárias parciais.

O Plano Plurianual (PPA) carece deliberar sobre as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública relativas as despesas de capital (que são os investimentos), bem como outras delas decorrentes e as relativas aos programas de duração continuada, assim entendidos aqueles que o tempo de duração exceda um exercício financeiro. O PPA evidencia o planejamento da atuação do Poder Público e denota a variação do alcance da expressão "orçamento público", na medida que deixa de representar mera projeção de despesas para os entes estatais, transformando-se em autêntico instrumento de planejamento da atividade financeira do Estado à médio e longo prazo.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) aduz sobre as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, bem como visa conduzir a elaboração da lei orçamentária anual, além de deliberar sobre eventuais alterações na legislação tributária e estipular a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, como por exemplo, é o caso do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Com prazo de vigência de 1(um) ano, o projeto de lei da LDO será encaminhado até oito meses e meio (15 de abril) antes do fim do exercício financeiro e devolvido para sanção do Chefe do Executivo até o encerramento do período da sessão legislativa.

A terceira lei desse conjunto normativo é a Lei Orçamentária Anual (LOA), que, apesar de uma, é composta de três seções: orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas públicas e orçamento da seguridade social. A LOA possui previsão na Constituição Federal de 1988 em seu art. 165, §8º: "a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei". O projeto de lei da LOA deve ser encaminhado até 4 meses antes (31 de agosto) do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção do Chefe do Executivo.

De acordo com as lições de Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco (2012), é possível afirmar que “a ligação entre os três diplomas mencionados é tão intensa, que se poderia afirmar que nem o PPA, nem a LDO teriam significado algum sem a LOA. Os primeiros existem precipuamente em função da segunda, como instrumentos de planejamento, para regular sua criação e execução”. O art. 166º, § 4º, da CF/88, realça essa ideia, ao definir que: “As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual”.

Desse modo, eventual contradição entre a LOA e as outras duas normas orçamentárias que lhe são precedentes, quais sejam, o PPA e a LDO, configura, nas palavras de Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco, “vício no procedimento legislativo de autorização da despesa pública, bem como um desrespeito à configuração constitucional das três espécies legislativas, à sua função e às relações hierárquicas que o constituinte criou”.

3. DESPESA PÚBLICA

3.1 A despesa pública e suas etapas

As despesas públicas são atividades públicas que depois de autorizadas são realizadas pelo poder competente respondendo as necessidades e interesses de uma população, estas devem estar fixadas em leis. De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, a despesa pública pode ser caracterizada como:

1. Em sua acepção financeira, é a aplicação de recursos pecuniários em forma de gastos e em forma de mutação patrimonial, com o fim de realizar as finalidades do Estado e, em sua acepção econômica, é o gasto ou não de dinheiro para efetuar serviços tendentes àquelas finalidades;

2. Compromisso de gasto dos recursos públicos, autorizados pelo Poder competente, com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no orçamento.

De grande importância para o processo orçamentário, que tem como objetivo prevê e estabelecer os gastos de acordo com as receitas pré-estabelecidas, se tornando um objeto condicionador para a execução do planejamento orçamentário. Para a Carta Magna, as autoridades devem planejar, seus projetos e atividades para cada ano em exercício. As despesas podem ser orçamentaria, caracterizada pelos gastos autorizados através do orçamento e/ou créditos adicionais e em despesas extra orçamentárias que é aquela que não aparece no orçamento, mas pode ser caracterizada pelo recolhimento de dívidas, pagamento de restos a pagar, resgate de operações, entre outros.

As despesas podem ser intituladas como Despesas Correntes e Despesas de Capital, respectivamente a primeira é destinada a máquina administrativa, como pagamento de obrigações sociais e pessoais, além da manutenção de utensílios e funcionamento de órgão, entre outros, já as despesas de capital é promovida através da compra de ativos reais para a realização de obras, compra de materiais, de equipamentos, títulos, entre outros.

O Capítulo I do Título VI da Lei nº 4.320/1964 versa sobre a programação da despesa pública. É importante ressaltar que são 2 (dois) os estágios da despesa pública: fixação (também conhecida como programação) e execução. O artigo 47º da mencionada norma estabelece que “imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar”.

Complementando esse comando normativo, dispõem os artigos 48 ao 50 da Lei nº 4.320/1964 o modo como vai ser realizada a programação da despesa orçamentária, onde se faz necessário destacar o disposto no art. 48, alínea b, primeira parte, “manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada”, concluindo assim o primeiro estágio da despesa pública, qual seja, o da fixação. No segundo estágio da despesa, a execução, temos que esta subdivide-se em três fases, quais sejam: empenho, liquidação e pagamento. A previsão legal dessas fases encontra-se entre os artigos 58 e 70 da Lei nº 4.320/1964.

Conceitualmente, segundo dispõe o supramencionado 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”. De acordo com o autor Bezerra Filho, “é o compromisso destacado do orçamento para uma pessoa física ou jurídica, mediante a emissão

de um documento denominado Nota de Empenho, que deverá preceder a realização da despesa”. Logo entendemos que empenho é o momento de contratação, seja ele serviço, compra de material ou bem, uma obra ou amortização de uma dívida.

A definição legal da liquidação tem previsão no art. 63. Assim, “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Nas palavras de Dayvison Spindola Soares Bezerra, “consiste no ateste contábil de que a despesa de fato ocorreu e que o credor está habilitado para ter o seu direito de recebimento quitado pela administração pública”. Sabendo disso podemos dizer que a liquidação de uma despesa é a confirmação de que o serviço prestado ou o bem adquirido está de acordo com as normas de entrega e vários outros aspectos encontrados no empenho, na nota fiscal, no contrato ou acordo.

A terceira e última fase é a do pagamento. Segundo aduz o art. 62, “O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação”. Para Dayvison Spindola Soares Bezerra, “O pagamento da despesa, fase final, consiste justamente na referida quitação do compromisso assumido pela gestão e deve sempre ser precedido da liquidação”. Complementando as disposições do art. 62, determina o art. 64, caput, que “A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. O seu parágrafo único menciona que “A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade”.

Estas são as fases da despesa pública. O bom gestor, ao aplicar o orçamento público, deve observar atentamente as disposições estabelecidas pela Lei nº 4.320/1964 e demais legislações aplicáveis, pois sua atuação é norteadada pelo princípio da legalidade, sendo que qualquer desvio em sua observância é passível de ensejar sua responsabilidade.

O profissional contábil tem participação fundamental nesse processo, visto que a estes cabe produzir balancetes e outros documentos relativos à execução da despesa pública, além de orientar o gestor em todas as fases e etapas da execução do orçamento. Estes documentos vão servir também para o acompanhamento pelos órgãos de controle e por toda sociedade, visto que a correta aplicação das receitas públicas é um assunto de interesse coletivo.

3.2 Deveres dos Administradores Públicos na Execução do Orçamento Público e as Sanções Aplicáveis em Caso de Descumprimento

3.2.1 Dever de probidade, dever de prestar contas e dever de eficiência

É fato notório que os administradores públicos possuem muitas prerrogativas, algumas que não são extensíveis aos cidadãos comuns. Essas prerrogativas são necessárias e justificadas em razão do cargo público que ocupam. Contudo, possuem também uma série de deveres, visto que o exercício do cargo enseja muitas responsabilidades. Assim, de acordo com Carvalho Filho (2014), “o direito positivo não confere apenas poderes aos administradores públicos. Ao contrário, estabelece também certos deveres que devem por eles ser cumpridos para evitar sejam responsabilizados pelo descumprimento”, para o referido autor, são três os principais deveres: dever de probidade, dever de prestar contas e dever de eficiência.

Nos dizeres de Carvalho Filho, o dever de probidade “é o primeiro e talvez o mais importante dos deveres do administrador público. Sua atuação deve, em qualquer hipótese, pautar-se pelos princípios da honestidade e moralidade, quer em face dos administrados, quer em face da própria Administração” (CARVALHO FILHO, 2014, p.65).

Ele continua dizendo que o administrador público “não deve cometer favorecimento nem nepotismo, cabendo-lhe optar sempre pelo que melhor que servir à Administração. O administrador probo há de escolher, por exemplo, o particular que melhores condições oferecem para contratação; ou o indivíduo que maior mérito tiver para exercer a função pública. Enfim, deverá ser honesto, conteúdo extraído do cidadão médio” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 66).

Outro importantíssimo dever atribuído aos administradores públicos é o dever de prestar contas. Ensina Carvalho Filho (2014) que, “como é encargo dos administradores públicos a gestão dos bens e interesses da coletividade, decorre daí o natural dever, a eles comedido, de prestar contas de sua atividade”, concluindo que, “se no âmbito privado o administrador já presta contas normalmente ao titular dos direitos, com muito maior razão há de prestá-las aquele que tem a gestão dos interesses de toda a coletividade”.

O administrador deve prestar contas de todos os seus atos, mas esse dever é mais importante no que se refere a utilização dos recursos públicos, pois para Carvalho Filho (2014) “o dever abrange o círculo integral da gestão, mas, sem dúvida, é na utilização do dinheiro público que mais se acentua. O dinheiro público, originário em sua maior parte da contribuição dos administrados, tem de ser vertido para os fins estabelecidos em lei e por isso mesmo é que constitui crime contra o erário a malversação dos fundos públicos”.

Por fim, o último dos três principais deveres dos administradores públicos, de acordo com a doutrina de Carvalho Filho (2014), é o dever de eficiência. Para ele, “o dever de eficiência dos administradores públicos reside na necessidade de tornar cada vez mais qualitativa a atividade administrativa. Perfeição, celeridade, coordenação, técnica, todos esses são fatores que qualificam a atividade pública e produzem maior eficiência no seu desempenho”.

O autor ainda faz importante distinção em relação à noção de eficiência. Segundo aduz, “a eficiência, porém, não depende apenas da natureza da atividade. É mister que os sujeitos da atividade tenham qualificação compatível com as funções a seu cargo. Indiscutível, pois, o rigor com que se deve haver a Administração para o recrutamento de seus servidores” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 68). Menciona também o administrativista que uma maior qualificação dos servidores públicos tende a gerar maior eficiência. Outrossim, “quando estes possuem qualificação, escolhidos que foram pelo sistema do mérito, as atividades da Administração são exercidas com maior eficiência”.

A eficiência foi elevada à categoria de princípio norteador da Administração Pública. O art. 37, caput, da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/1998, estabelece que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”. Dessa forma, “a eficiência da atividade administrativa, com efeito, produz frutos e causa benefícios à própria coletividade. Daí configurar-se como dever do administrador público” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 68).

A seguir, serão analisadas as principais sanções que podem ser aplicadas aos administradores públicos em caso de cometimento de atos ilícitos na gestão dos recursos públicos e de descumprimento de normas relacionadas ao orçamento público. A primeira será a violação ao dever de probidade, cujas sanções estão previstas na Lei nº 8.429/1992, conhecida como Lei de Improbidade Administrativa.

3.2.2 As sanções previstas na Lei Complementar nº 101/2000 e Lei nº 1.079/1950 e das principais sanções penais

Em 4 de maio de 2000 foi acordada a Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu regras, determinando multas e punições em associadas as contas públicas manuseadas pelas três esferas do governo (DA SILVA et al., 2019). Essa lei tem por objetivo sanar com o descontrole das finanças públicas

para que fossem utilizadas de forma responsável contribuindo assim para maior e melhor organização e transparência das contas públicas. De acordo com a Constituição, o art. 85º relata que atos que atentarem contra a própria constituição e contra a existência da União, do Poder Legislativo, Judiciário, ministério público, dos poderes constitucionais das unidades de federação, do exercício dos direitos políticos, individuais e sociais, a segurança interna do país, o cumprimento das leis e das decisões judiciais são considerados crime de responsabilidade.

A Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, Fundações e demais entidades controladas pelo poder público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização das instituições financeiras;

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de Crédito da União, resguardadas as características e condições Operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. (BRASIL, 1988).

Os crimes o uso indevido das finanças públicas, podem ser encontrados no código penal brasileiro na Lei nº 10.028/2000 e determina as penas que devem ser aplicadas de acordo com a execução de crimes como esses (BRASIL (b), 2000):

- **"Contratação de operação de crédito" (AC)** - Pena – reclusão, de 1 (um) a 2 (dois) anos.
- **"Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar" (AC)** - Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.
- **"Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura" (AC)** - Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
- **"Ordenação de despesa não autorizada" (AC)** - Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
- **"Prestação de garantia graciosa" (AC)** - Pena – detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano.

- **"Não cancelamento de restos a pagar" (AC)** - Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.
- **"Aumento de despesa total com pessoal no último ano do mandato ou legislatura" (AC)** - Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
- **"Oferta pública ou colocação de títulos no mercado" (AC)** - Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

A tabela a seguir atribui penas de acordo com as infrações estabelecidas pela referida Lei.

INFRAÇÃO	SANÇÃO/PENALIDADE
Deixar de apresentar e publicar o Relatório de Gestão Fiscal, no prazo e com o detalhamento previsto na lei (LRF, artigos 54 e 55; Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I e § 1º). Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51, § 2º).
Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art. 19º e 20º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei e/ou nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (LRF, artigos 18 a 20, art. 24 § 2º, art. 59, § 1º, inciso IV).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Realizar Operação de Crédito fora dos limites estabelecidos pelo Senado Federal (LRF, art. 32, § 1º, inciso III).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).
Aplicar Disponibilidade de Caixa em desacordo com a lei	Cassação do mandato.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conhecer e compreender as etapas da despesa pública é de suma importância no Estado Democrático de Direito, tanto para a sociedade civil, quanto para as Instituições Públicas, pois não é de hoje que vivemos em um país marcado por escândalos de corrupção e malversação do dinheiro público em todas as esferas de governo, onde os gestores usam diversos meios, principalmente o licitatório, para subtraírem o dinheiro que vem do povo para o povo. Ter conhecimento desses processos auxiliam a conscientização da população na temática concernente a fiscalização e controle dos gastos públicos, e a criar profissionais funcionais, especialmente os contadores e advogados, que entenderão dos estágios e identificarão possíveis desvios ou erros na correta destinação dos recursos públicos.

O presente artigo buscou analisar os principais aspectos das etapas da despesa pública prevista na Lei nº 4320/1964, que são: empenho, liquidação e pagamento, que são de grande relevância no Orçamento Público; além disso o estudo apontou a legalidade existente nos gastos públicos e a conformidade que precisa existir entre as normas e a atuação do gestor público; a pesquisa também buscou apresentar como devem ser os processos de execução da despesa prevista no planejamento dentro do orçamento-programa e quais sanções estão sujeitos os gestores caso usem os recursos públicos de forma errônea.

As despesas públicas, assunto principal deste artigo, nada mais são do que os serviços prestados à sociedade com os valores arrecadados por meio de impostos ou outras fontes, gastos esses que devem ser autorizados na LOA. Vivenciou-se o avanço da estrutura orçamentária do país com a Lei de Responsabilidade Fiscal, possibilitando um impacto significativo na sociedade. Logo entende-se que os administradores não podem gastar mais do que se é arrecadado e que os mesmos devem governar de forma responsável e consciente os recursos públicos.

Sendo assim pode-se perceber o quão essas informações aqui trazidas são relevantes para que exista uma boa relação entre a gestão pública e a sociedade, veio através deste desmistificar assuntos como orçamento público, despesas, receitas, leis complementares, constituição, sanções, etc. Com base nisso entende-se que os governantes devem gerenciar recursos públicos com cautela, conhecimento, transparência e de forma eficaz, onde a população precisa estar bem informada sobre o que e como deve ser realizado esses serviços públicos.

REFERÊNCIAS

_____. (b). Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, 19 de outubro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110028.htm>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BEZERRA, DAYVISON SPINDOLA SOARES. **Uma análise da relação entre receitas e despesas públicas e o desenvolvimento educacional dos municípios brasileiros, de 2008 a 2011, segundo o índice FIRJAN de desenvolvimento municipal**. Orientador: Jeronymo José Libonati. 2016. 138 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/Spindola.pdf>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

BRASIL. **Lei 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. Publicada no DOU de 23.3.1964, retificada no DOU de 9.4.1964 e retificada no DOU de 3.6.1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 7 out. 2022.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Despesas Públicas**: manual de procedimentos. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233 p.

Carvalho Filho, José dos Santos. **Manual de direito administrativo** / José dos Santos Carvalho Filho. – 27. ed. rev., ampl e atual. até 31-12-2013. – São Paulo: Atlas, 2014.

DIFERENCIAÇÃO entre **crimes de responsabilidade e crimes de responsabilidade fiscal**: uma abordagem conceitual. Rede Jornal Contábil, 2017. Disponível em: <<http://abre.ai/an9Y>>. Acesso em: 20 de out de 2022.

Haddad, Rosaura Conceição **Contabilidade pública** / Rosaura Conceição Haddad, Francisco Glauber Lima Mota. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010. 152p.: il.

Harada, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 23. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

MARCONI, M.A. & LAKATOS, E.M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 6ª edição, São Paulo: Atlas, 2007.

Mendes, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

MINAYO, Maria Cecília Souza. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro esquematizado** / Tathiane Piscitelli. 2. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forence, São Paulo: MÉTODO, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo, RS: Feevale, 2013.

ROSS, Michael W.; ROSSER, BR Simon. Riscos de educação e AIDS: Uma revisão. **Pesquisa em Educação em Saúde**, v. 4, n. 3, p. 273-284, 1989. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0102-311X00112718>. Acesso em: 15 de setembro de 2022.

SANTOS, Paulo Sérgio Almeida dos; MACHADO, Débora Gomes; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Gerenciamento de Resultados no Setor Público: Análise por meio das Contas Orçamentárias Outras Receitas e Despesas Correntes dos Municípios de Santa Catarina**. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte - MG, v. 23, n. 4, p. 15-43, 1 out. 2012. Acesso em: 21 out. 2022.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2011

XAVIER, MARILÚCIA CONCEIÇÃO. **A GESTÃO FISCAL COM FOCO NA ÓTICA DA DESPESA PÚBLICA**. Orientador: Maria Amarante Pastor Baracho. 2008. 61 p. Monografia (Pós - Graduação em Contabilidade em Finanças Públicas da Escola de Governo) - Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte - MG, 2008. Disponível em: < <http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/Ablica.pdf>>. Acesso em: 23 nov. 2022.

XIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS., 2006, Belo Horizonte - MG. **Análise da evolução da despesa orçamentária em uma instituição de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa (UFV)** [...]. Belo Horizonte - MG: [s. n.], 2006. 16 p. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1749/1749>>. Acesso em: 20 set. 2022.