



By @kakashi_copiador

Aula 04 - Orçamento Público

*CNU - Finanças Públicas - 2024
(Pós-Edital)*

Autor:

**Equipe AFO e Direito Financeiro
Estratégia Concursos, Luciana de
Paula Marinho, Celso Natale**

16 de Janeiro de 2024

Índice

1) Estágios da Receita Pública	3
2) Estágio das despesas públicas	11
3) Enfoque Orçamentário e Enfoque Patrimonial	22



SIMPLIFICADA - ESTÁGIOS DA RECEITA PÚBLICA

Estágios da Receita Pública

Para melhor compreensão do processo orçamentário, a gestão da receita orçamentária pode ser dividida em três etapas.

ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA:

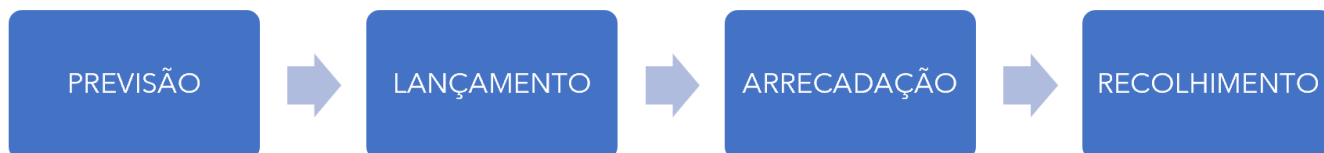


- ⇒ **Planejamento** — compreende a **previsão** de arrecadação da receita orçamentária constante da LOA, resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observada as disposições constantes da LRF.
- ⇒ **Execução** — a Lei nº 4.320/1964 estabelece como estágios da execução da receita orçamentária o **lançamento**, a **arrecadação** e o **recolhimento**.
- ⇒ **Controle e avaliação** — esta fase compreende a fiscalização realizada pela própria Administração, pelos órgãos de controle e pela sociedade. O controle do desempenho da arrecadação deve ser realizado em consonância com a previsão da receita, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Veremos que os **estágios (ou fases)** da receita estão compreendidos em suas **etapas**. No entanto, o Manual Técnico de Orçamento - MTO e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP inúmeras vezes tratam os temas como sinônimos.

Ao longo do exercício financeiro, concomitantemente, as receitas são arrecadadas e as despesas são executadas. A realização de receitas e despesas ocorre por meio dos denominados estágios da receita e da despesa pública. O estágio da receita orçamentária é cada passo identificado que evidencia o comportamento da receita e facilita o conhecimento e a gestão dos ingressos de recursos. Os estágios da receita orçamentária, **segundo a doutrina dominante**, são os seguintes:





O comportamento dos estágios da receita orçamentária é dependente da ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos e obedece à ordem acima. Esses estágios são estabelecidos levando-se em consideração um modelo de orçamento existente no país e a tecnologia utilizada. Dessa forma, a ordem sistemática inicia-se com a previsão e termina com o recolhimento.



Nem todos os estágios ocorrem para todas as receitas orçamentárias

Pode ocorrer arrecadação de receitas que não passaram pelo lançamento, como é o caso de uma doação em espécie recebida pelos entes públicos.

Outro exemplo seria a arrecadação de receitas que não foram previstas.

Estágios da Receita

Previsão → Lançamento → Arrecadação → Recolhimento

Previsão

A **previsão** (ou **planejamento**) configura-se por meio da estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, resultante de metodologia de projeção de receitas orçamentárias. Segundo o art. 12 da LRF:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Assim, são parâmetros para a **previsão** de receitas os efeitos das alterações na legislação, como a alteração de alíquotas, as desonerações fiscais e a concessão de créditos tributários. Deve ser considerada, ainda, a variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante.



Caberá aos órgãos de **contabilidade ou de arrecadação** organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações ser-lhe-ão remetidas mensalmente¹.



(CESPE - Seplan/RR - 2023) No que se refere às receitas e despesas públicas, julgue o item subsequente. A previsão da receita pública é um dos estágios da etapa de execução da receita orçamentária.

A previsão da receita pública é um dos estágios da etapa de planejamento. Nesse contexto, compreende a **previsão** de arrecadação da receita orçamentária constante da LOA, resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, segundo disposições constantes da LRF.

Resposta: Errada.

(FCC - Contador - Câmara de Fortaleza/CE - 2019) Não são todas as receitas orçamentárias que passam por todas as etapas da receita orçamentária, a exemplo das receitas orçamentárias arrecadadas não previstas.

Nem todas as receitas orçamentárias passam por todas as fases da receita orçamentária, a exemplo das receitas orçamentárias arrecadadas, mas não inicialmente previstas.

Resposta: Certa.

(CESPE - Analista Judiciário – STM – 2018) É vedado ao Poder Executivo, para efeito de projeção das receitas orçamentárias, aplicar índices de reajustes de preços sobre as séries históricas de arrecadação.

São parâmetros para a previsão de receitas os efeitos das alterações na legislação, como a alteração de alíquotas, as desonerações fiscais e a concessão de créditos tributários. **Deve ser considerada, ainda, a variação do índice de preços**, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante.

Resposta: Errada.

Lançamento

A Lei nº 4.320/1964 define o **lançamento** da receita como o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.²

De forma mais completa, o **lançamento**, segundo o Código Tributário Nacional (CTN), é o procedimento administrativo que objetiva verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

¹ Art. 29 da Lei nº 4.320/1964.

² Art. 53 da Lei nº 4.320/1964.



correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível³.

São objeto de lançamento os impostos **diretos** e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.⁴ O que se depreende considerando isso é que algumas receitas **não** percorrem o estágio do lançamento. Seriam tipicamente objetos de lançamentos os impostos **diretos** e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato. Entretanto, cabe ressaltar que atualmente há tipos de lançamentos aplicados também aos impostos indiretos.

Para continuar com os tipos de lançamentos, devemos saber que compõem a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador o sujeito ativo e o sujeito passivo. O sujeito ativo será a pessoa jurídica, normalmente de direito público, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou a prestação não pecuniária positiva ou negativa. Já a pessoa natural ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou da prestação não pecuniária, positiva ou negativa, denomina-se sujeito passivo. Existem três modalidades de lançamento tributário: lançamento por declaração, lançamento por homologação e lançamento de ofício. O quadro abaixo resume.

Tipos de lançamento

PROFESSOR
SÉRGIO
MENDES

Lançamento por declaração ou misto ➡ espontaneidade do sujeito passivo em declarar corretamente.

Para tornar exigível o tributo, com base nas informações contidas na declaração, o agente fazendário efetiva o ato de lançamento e dá ciência ao sujeito passivo. Exemplo: IE.

por homologação ou autolancamento ➡ o pagamento e as informações prestadas pelo contribuinte são realizados sem qualquer exame prévio da autoridade administrativa.

Há multiplicidade de fatos geradores, em que o recolhimento é exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo. Exemplos: ICMS, IPI e IR.

de ofício ou direto ➡ é efetuado pela Administração sem a participação do contribuinte. Exemplos: IPTU e IPVA.

Arrecadação

A **arrecadação** é a entrega dos recursos devidos ao Tesouro, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente. Eles atuam como depositários, ora descontando e retendo tributos sobre rendimento pagos, ora cobrando de seus clientes e consumidores tributos sobre bens e serviços fornecidos. Assim, os contribuintes quitam seus débitos tributários mediante pagamento aos agentes arrecadadores, em geral instituições financeiras autorizadas, já que não têm acesso direto ao Tesouro Público.

³ Art. 142 do CTN.

⁴ Art. 52 da Lei nº 4.320/1964.



Os agentes da arrecadação devem fornecer recibos das importâncias que arrecadarem, em uma única via, que deve conter o nome da pessoa que paga a soma arrecadada, a proveniência e a classificação, bem como a data e a assinatura do agente arrecadador⁵.

Recolhimento

O **recolhimento** é a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e pelo controle da arrecadação e programação financeira, observando o princípio da unidade de caixa (ou de tesouraria), representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais⁶.

O recolhimento ao Tesouro é realizado pelos próprios agentes ou bancos arrecadadores. Essa ordem é bastante nítida, pois os agentes arrecadadores podem ser bancos ou caixas avançados do próprio ente. A **arrecadação** consiste na entrega do recurso ao agente ou banco arrecadador pelo contribuinte ou devedor. Já o **recolhimento** consiste no depósito em conta do Tesouro, aberta especificamente para esse fim, pelos caixas ou bancos arrecadadores.



Exemplos dos estágios da receita:

⁵ Art. 55 da Lei nº 4.320/1964.

⁶ Art. 56 da Lei nº 4.320/1964.



ESTÁGIOS	EXEMPLO: IPTU
Previsão	Previsão da receita do IPTU na lei orçamentária anual do município
Lançamento	Verifica a ocorrência do fato gerador e o montante devido para cada contribuinte, pois é um imposto direto
Arrecadação	O contribuinte realiza o pagamento junto aos agentes arrecadadores
Recolhimento	Transferência dos valores arrecadados aos cofres municipais



(CESPE - TJ/ES – analista judiciário – 2023) Julgue os próximos itens, relativos às receitas e às despesas públicas.

O lançamento por homologação é aplicável aos casos em que a legislação determina a antecipação do pagamento do tributo devido pelo contribuinte, sem a exigência de prévio exame por parte da autoridade administrativa.

O lançamento por homologação é aquele que ocorre quando a legislação atribui ao contribuinte ou responsável o dever de realizar o pagamento do tributo de forma antecipada, sem necessidade de prévio exame pela autoridade administrativa. Ao tomar conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte, a autoridade administrativa expressamente homologa o lançamento.

Resposta: Certa.

(CESPE - CGDF - Auditor de Controle Interno - 2023) Na etapa do lançamento da receita orçamentária,

- a) é feita a previsão da arrecadação da receita orçamentária constante da lei orçamentária anual.
- b) é verificada a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora, inscrevendo o débito desta.
- c) é feita a entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores.
- d) é feita a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa.



- a) Errada. Conforme disposto na 9ª edição do MCASP, página 60, o art. 53 da Lei n.º 4.320/1964 define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.
- b) Certa. Conforme disposto na 9ª edição do MCASP, página 60, o art. 53 da Lei n.º 4.320/1964 define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.
- c) Errada. Conforme disposto na 9ª edição do MCASP, página 60, o art. 53 da Lei n.º 4.320/1964 define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.
- d) Errada. Conforme disposto na 9ª edição do MCASP, página 60, o art. 53 da Lei n.º 4.320/1964 define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Resposta: Letra B.

(CESPE - Seplan/RR - 2023) Quanto à receita pública, julgue o item subsequente. O estágio de arrecadação, na perspectiva orçamentária, define a que exercício pertence determinada receita.

Sob o enfoque orçamentário previsto na Lei n.º 4.320/1964, a receita pública é reconhecida no momento da arrecadação (regime de caixa).

Resposta: Certa.

(FGV – SEFAZ/AM – 2022) Assinale a opção que indica o estágio da receita pública que corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro.

- a) Previsão.
- b) Lançamento.
- c) Arrecadação.
- d) Recolhimento.
- e) Recebimento.

A entrega de recursos ao Tesouro é feita pelo pagamento do contribuinte à administração pública por meio da arrecadação. Vamos recordar:

Estágios das receitas públicas:

- Previsão — estudo feito pela fazenda pública visando a indicar quanto se pretende arrecadar no exercício financeiro.
- Lançamento — é o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.
- Arrecadação — ato pelo qual os contribuintes comparecem perante os agentes de arrecadadores e liquidam seus compromissos com o Tesouro.
- Recolhimento — ato pelo qual os agentes arrecadadores transferem, diariamente, o produto da arrecadação ao Tesouro.



ATENÇÃO: caso a sua prova pergunte sobre os estágios de EXECUÇÃO da receita, a sua resposta deverá levar em consideração apenas os estágios previstos na Lei nº 4.320/1964, isto é, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Resposta: Letra C.

(CESPE – Auditor Municipal de Controle Interno - CGM/JP – 2018) A etapa de arrecadação da receita consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa.

O estágio do **recolhimento** da receita consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa.

Resposta: Errada.

(CESPE - Analista Judiciário – STJ – 2018) A proposta de aplicação de penalidades nos casos de atraso de pagamento de determinada receita pública constitui procedimento estranho aos estágios de execução dessa receita.

O **lançamento**, segundo o art. 142 do CTN, é o procedimento administrativo que objetiva verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, **sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível**.

Resposta: Errada.



SIMPLIFICADA - ESTÁGIOS DA DESPESA PÚBLICA

Estágios da Despesa Pública

Para melhor compreensão do processo orçamentário, a gestão da despesa orçamentária pode ser dividida em três etapas.

ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA:



- ⇒ **PLANEJAMENTO** — a etapa do planejamento abrange, de modo geral, a **fixação** da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação e contratação.
- ⇒ **EXECUÇÃO** — é a etapa em que os atos e fatos são praticados na Administração Pública para implementação da ação governamental e na qual ocorre o processo de operacionalização objetiva e concreta de uma política pública. A Lei nº 4.320/1964 estabelece como estágios da execução da despesa orçamentária **o empenho, a liquidação e o pagamento**.
- ⇒ **CONTROLE E AVALIAÇÃO** — como na receita, compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade. Visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Veremos que os **estágios (ou fases)** da despesa estão compreendidos em suas **etapas**. No entanto, o Manual Técnico de Orçamento - MTO e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP inúmeras vezes tratam os temas como sinônimos.

Assim como ocorre com as receitas, para que se realize uma despesa do poder público, ela deve passar por estágios, os quais devem ser seguidos com rigor. A doutrina majoritária considera que os estágios da despesa são **fixação (ou programação), empenho, liquidação e pagamento**. A legislação não permite a inversão de qualquer estágio. São eles que estudaremos nos próximos tópicos. Acrescento que há praticamente consenso que empenho, liquidação e pagamento são



estágios da execução da despesa. Atualmente se encontra em aplicação a sistemática do **pré-empenho**, que antecede esses estágios, constituindo uma pré-reserva de dotação orçamentária, já que, após o recebimento do crédito orçamentário e antes do seu comprometimento para a realização da despesa, existe uma fase geralmente demorada de licitação obrigatória junto a fornecedores de bens e serviços que impõe a necessidade de se assegurar o crédito até o término do processo licitatório. A licitação é o procedimento administrativo que tem por objetivo verificar, entre vários fornecedores habilitados, quem oferece condições mais vantajosas para a aquisição de bem ou serviço.

Estágios da Despesa

Fixação → Empenho → Liquidação → Pagamento

Fixação ou Programação

A **fixação ou programação da despesa** orçamentária insere-se no processo de planejamento, apesar de não estar previsto na Lei nº 4.320/1964. É a dotação inicial da LOA que, segundo o princípio do equilíbrio, visa assegurar que as despesas autorizadas não serão superiores à previsão das receitas. Assim, a fixação é concluída com a autorização dada pelo Poder Legislativo por meio da Lei Orçamentária Anual, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento.

A legislação não permite a inversão de qualquer estágio. O que pode ocorrer é **exceção** quanto ao estágio da programação, como acontece com as despesas realizadas por meio da abertura de créditos extraordinários. Esse tipo de despesa não passa pelo estágio da programação, em virtude de sua imprevisibilidade e urgência.



(FGV – SEFAZ/AM – 2022) Em relação aos estágios da despesa pública, o empenho, a liquidação e o pagamento fazem parte do estágio de

- a) planejamento.
- b) execução.
- c) apropriação.
- d) lançamento.
- e) reconhecimento.

Com relação às despesas públicas, há a parte do planejamento, em que ocorre a fixação das despesas, e a parte da execução, em que há os estágios de empenho, liquidação e pagamento.

Resposta: Letra B.



Empenho

Executar o orçamento é realizar as despesas públicas nele previstas e apenas estas, pois, para que qualquer utilização de recursos públicos seja efetuada, a primeira condição é que esse gasto tenha sido legal, oficialmente previsto e autorizado pelo Poder Legislativo, e que sejam seguidos à risca os três estágios da execução das despesas previstos na Lei 4.320/1964: empenho, liquidação e pagamento.

O **empenho** é o primeiro estágio da **execução** da despesa. Segundo a Lei nº 4.320/1964, o empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição¹. Tal artigo deve ser entendido como uma garantia ao credor que, se ele cumprir os termos do que foi tratado com a Administração, receberá o pagamento reservado a ele.

O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.² As despesas só podem ser empenhadas até o limite dos créditos orçamentários iniciais e dos créditos orçamentários adicionais e de acordo com o cronograma de desembolso da unidade gestora, devidamente aprovado. Por exemplo, se o crédito é portador de uma dotação no valor de R\$ 100.000,00, o empenho não poderá ser superior a esse valor. Assim, o empenho precede a realização da despesa e está restrito ao limite do crédito orçamentário.

O empenho não poderá exceder o saldo disponível de dotação orçamentária, nem o cronograma de pagamento o limite de saques fixado, evidenciados pela contabilidade, cujos registros serão acessíveis às respectivas unidades gestoras em tempo oportuno³.

O Decreto nº 93.872/1986 dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, bem como trata dos estágios da despesa. De acordo com o referido Decreto, o empenho importa deduzir seu valor de dotação adequada à despesa a realizar, por força do compromisso assumido⁴. Se, na mesma dotação de R\$ 100.000,00, forem empenhados R\$ 40.000,00, ocorrerá a baixa desse valor do crédito disponível de acordo com a sua destinação. Assim, restará o valor de R\$ 60.000,00 para novos empenhos nessa dotação.

As despesas só podem ser realizadas mediante prévio empenho, consoante a Lei nº 4.320/1964, a qual **veda** a realização de despesa sem prévio empenho:

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

O Decreto nº 93.872/1986 reforça que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho e acrescenta que, em caso de urgência caracterizada na legislação em vigor, admitir-se-á que o ato do empenho seja **contemporâneo** à realização da despesa⁵.

¹ Art. 58 da Lei nº 4.320/1964.

² Art. 59, *caput*, da Lei nº 4.320/1964.

³ Art. 26, *caput*, do Decreto nº 93.872/1986.

⁴ Art. 25 do Decreto nº 93.872/1986.

⁵ Art. 24 do Decreto nº 93.872/1986.



O que pode ser dispensado é a **nota de empenho**, e nunca o empenho. A **nota de empenho (NE)** é a materialização do empenho. É um documento extraído para cada empenho, utilizado para registrar as operações que envolvem despesas orçamentárias realizadas pela Administração Pública Federal, ou seja, o comprometimento de despesa, seu reforço ou anulação, indicando o nome do credor, a especificação e o valor da despesa, bem como a dedução desse valor do saldo da dotação própria. Embora exista obrigatoriedade do nome do credor no documento "nota de empenho", em alguns casos, torna-se impraticável a emissão de empenhos individuais, tendo em vista o número excessivo de credores.



EMPENHO ≠ NOTA DE EMPENHO

É **vedada** a realização de despesa sem prévio empenho.

Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da **nota de empenho (NE)**.

A **NE** é a materialização do empenho.

É o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição

Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da NE

Não poderá exceder o limite dos créditos concedidos

Empenho

importa deduzir seu valor de dotação adequada à despesa a realizar, por força do compromisso assumido

É vedada a realização de despesa sem prévio empenho



em caso de urgência caracterizada na legislação em vigor:

admitir-se-á que o ato do empenho seja contemporâneo à realização da despesa



(FCC – Câmara de Fortaleza/CE - 2019) O empenho consiste na promessa efetiva de pagamento, sendo formalizado através de um compromisso assinado pelos representantes do órgão público, assegurado ao credor que ele receberá efetivamente o valor das despesas.



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 (art. 58 da Lei nº 4.320/1964).

Resposta: Errada.

(CESPE – IPHAN - 2018) O empenho é obrigatório para a realização da despesa pública, embora a emissão da nota de empenho seja dispensável em situações específicas.

É vedada a realização de despesa sem prévio empenho. Em casos especiais previstos na legislação específica, será dispensada a emissão da nota de empenho (art. 60 da Lei 4.320/1964).

Resposta: Certa.

Os empenhos são classificados consoante sua natureza e finalidade. **São modalidades de empenho:**

- ⇒ **EMPENHO ORDINÁRIO** — para as despesas com montante **previamente conhecido** e cujo pagamento deva ocorrer de **uma só vez**.
- ⇒ **EMPENHO POR ESTIMATIVA** — a característica desta modalidade é a existência de despesa cujo montante **não se possa determinar**⁶. Em geral, são gastos que ocorrem regularmente, mas que possuem base não homogênea, ou seja, o valor sempre varia. São exemplos as contas de água, energia elétrica e telefone, as passagens, as diárias, as gratificações, os fretes etc.
- ⇒ **EMPENHO GLOBAL** — para atender às despesas com montante também **definido**. A especificidade é que tal modalidade é permitida para atender a despesas contratuais e outras sujeitas a **parcelamento**⁷. São exemplos os aluguéis, os salários, a prestação de serviços etc.

Modalidades de Empenho

SÉRGIO
MENDES

Ordinário → montante previamente conhecido e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez.

Por estimativa → montante não se pode determinar.

Global → montante definido, mas permitida para atender despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento.

Caso o empenho se revele **insuficiente** para atender a um determinado compromisso ao longo do exercício financeiro, existe a possibilidade de a unidade emitente **reforçar** o empenho. Assim, o novo valor do empenho passa a ser o valor inicial mais o valor do reforço. Caso o valor do empenho **exceda** o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado **parcialmente**.

⁶ Art. 60, § 2º, da Lei nº 4.320/1964.

⁷ Art. 60, § 3º, da Lei nº 4.320/1964.



O empenho deverá ser **totalmente** anulado quando tiver sido emitido incorretamente ou quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido. Exemplo: o serviço contratado não foi prestado ou o material encomendado não foi entregue. A anulação também é realizada por meio de nota de empenho.

De acordo com o Decreto nº 93.872/1986:

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

E também consoante o art. 28 do referido Decreto:

Art. 28 A redução ou cancelamento no exercício financeiro, de compromisso que caracterizou o empenho, implicará sua anulação parcial ou total, revertendo a importância correspondente à respectiva dotação, pela qual ficará automaticamente desonerado o limite de saques da unidade gestora.

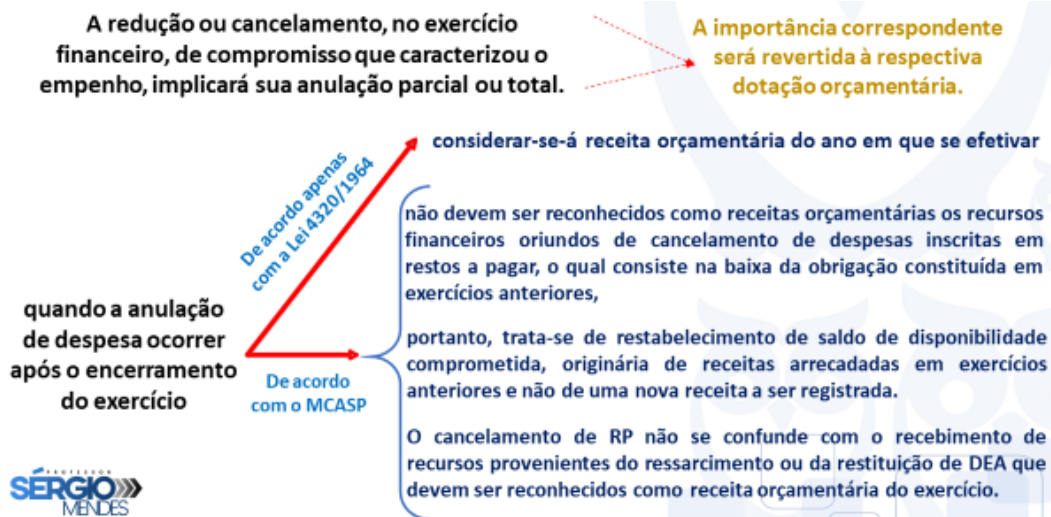
Assim, a redução ou cancelamento, **no exercício financeiro**, de compromisso que caracterizou o empenho, implicará sua anulação parcial ou total. A importância correspondente **será revertida à respectiva dotação orçamentária**.

Vimos como exemplo que, se, na dotação de R\$ 100.000,00, forem empenhados R\$ 40.000,00, esse valor será deduzido do total. Assim, restará o valor de R\$ 60.000,00 para novos empenhos nessa dotação. No entanto, se, por algum motivo, o empenho de R\$ 40.000,00 for anulado no mesmo exercício financeiro em que foi gerado, esse valor será revertido à respectiva dotação orçamentária, ou seja, a dotação voltará ao valor original de R\$ 100.000,00.

De acordo apenas com a Lei nº 4.320/1964, quando a anulação de despesa ocorrer **após** o encerramento do exercício, considerar-se-á receita orçamentária do ano em que se efetivar⁸. Entretanto, o **MCASP** dispõe que **não** devem ser reconhecidos como receitas orçamentárias os recursos financeiros oriundos de cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar, o qual consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores; portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores, e não de uma nova receita a ser registrada.

⁸ Art. 38 da Lei nº 4.320/1964.





As despesas relativas a contratos ou convênios de vigência plurianual serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte a ser executada no referido exercício⁹.



(FCC - Contador - Câmara de Fortaleza/CE - 2019) Os empenhos podem ser classificados em ordinário, estimativo e global.

Os empenhos são classificados em ordinários, estimativos e globais.

Resposta: Certa.

Liquidação

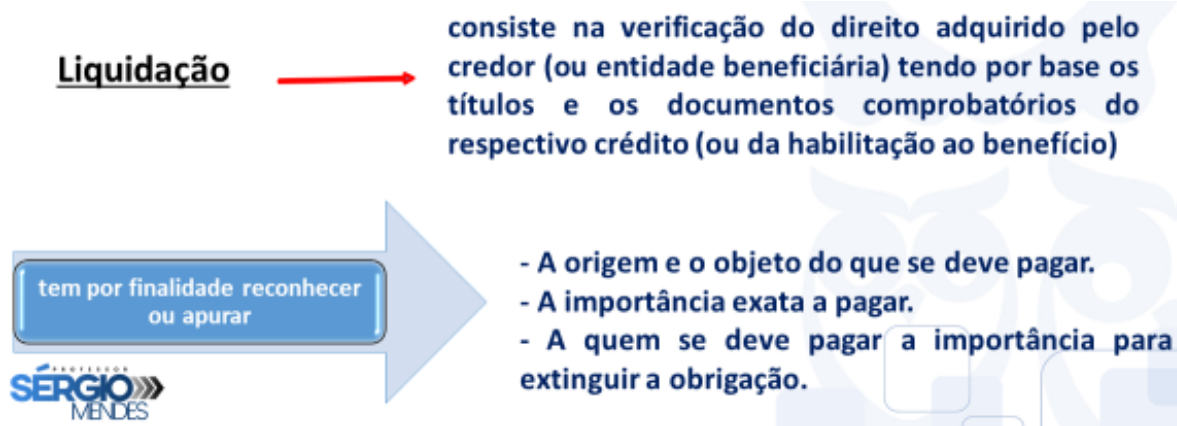
A **liquidação** da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor (ou entidade beneficiária) tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito (ou da habilitação ao benefício)¹⁰. Assim, a despesa deve passar pelo processo de verificação do direito adquirido do credor denominado **liquidação** antes de ser paga. Esse procedimento tem como objetivo verificar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar, para extinguir a obrigação.¹¹ A liquidação também é realizada no SIAFI, por meio da Nota de Lançamento (NL).

⁹ Art. 27 do Decreto nº 93.872/1986.

¹⁰ Art. 63, *caput*, da Lei nº 4.320/1964 c/c art. 36, *caput*, do Decreto nº 93.872/1986.

¹¹ Art. 63, § 1º, da Lei nº 4.320/1964.





Já sabemos que o **empenho** é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Porém, estando a despesa legalmente empenhada, nem assim o Estado se vê obrigado a efetuar o pagamento, uma vez que o implemento de condição poderá estar concluído ou não. A Lei nº 4.320/1964 determina que o pagamento de qualquer despesa pública, seja ela de que importância for, passe pelo crivo da liquidação. É nesse segundo estágio da execução da despesa que será cobrada a prestação dos serviços ou a entrega dos bens, ou, ainda, a realização da obra, evitando, dessa forma, o pagamento sem o implemento de condição.



As despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base:

- O **contrato**, ajuste ou acordo respectivo.
- A **nota de empenho**.
- Os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva dos serviços.

Base para a liquidação:

Segundo a Lei nº 4.320/1964:

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Somente após a apuração do direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos comprobatórios do respectivo crédito ou da completa habilitação da entidade beneficiada, a unidade gestora providenciará o imediato pagamento da despesa. Assim, nenhuma despesa poderá ser **paga** sem estar devidamente **liquidada**.



¹² Art. 63, § 1º, da Lei nº 4.320/1964.



(CESPE - TJ/ES - analista judiciário - 2023) Julgue os próximos itens, relativos às receitas e às despesas públicas.

O empenho consiste no estágio de execução da despesa em que o direito do credor perante o Estado será averiguado por meio do exame de títulos e de documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Na verdade, o contexto da questão trata do estágio de liquidação. A **liquidação** da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito. Assim, a despesa deve passar pelo processo de verificação do direito adquirido do credor denominado **liquidação** antes de ser paga.

Resposta: Errada.

(FGV – SEFAZ/ES – 2021) De acordo com a Lei nº 4320/64, 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.

Nesse sentido, o empenho classificado como ordinário é utilizado para as despesas

- a) contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como os compromissos decorrentes de aluguéis.
- b) cujo montante não se pode determinar previamente, como serviços de fornecimento de água e energia elétrica e aquisição de combustíveis.
- c) de valor fixo e previamente determinado cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez, como aquisição de material permanente.
- d) extraordinárias e não planejadas, como as decorrentes de enchentes e deslizamentos.
- e) devidas mensalmente a terceiros, como compromissos relacionados a salários e férias.

Como visto em nossa aula, o empenho ordinário volta-se a fazer frente a despesas com montante previamente conhecido e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez.

Resposta: Letra C.

(FCC – Câmara de Fortaleza/CE - 2019) A liquidação se refere ao terceiro estágio da despesa pública e consiste na recepção de um documento pelo credor, onde ele atesta que o órgão público liquidou todas as obrigações que devia a ele.

A liquidação da despesa consiste **na verificação do direito adquirido pelo credor** tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63, *caput*, da Lei nº 4.320/1964).

Resposta: Errada.

Pagamento

O **pagamento** consiste na entrega de numerário ao credor mediante cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta. No SIAFI, é realizado mediante ordem bancária, equivalente à dívida líquida. É o último estágio da despesa. O pagamento da despesa só será



efetuado quando ordenado após sua regular liquidação. Dessa forma, nenhuma despesa poderá ser paga sem estar devidamente liquidada.

A Lei nº 4.320/1964 define ainda a **ordem de pagamento**, a qual é o despacho exarado por autoridade competente determinando que a despesa seja paga¹³. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade¹⁴. Ou seja, é a assinatura do gestor público determinando o pagamento. Já a ordem bancária (OB) é o documento do SIAFI utilizado para o pagamento de compromissos, bem como para a liberação de recursos para fins de suprimento de fundos.

O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de **adiantamento**¹⁵. O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação¹⁶.

Quanto ao pagamento antecipado de fornecimento de bens, execução de obra ou prestação de serviço, o Decreto nº 93.872/1986 determina:

Art. 38. Não será permitido o pagamento antecipado de fornecimento de materiais, execução de obra, ou prestação de serviço, inclusive de utilidade pública, admitindo-se, todavia, mediante as indispensáveis cautelas ou garantias, o pagamento de parcela contratual na vigência do respectivo contrato, convênio, acordo ou ajuste, segundo a forma de pagamento nele estabelecida, prevista no edital de licitação ou nos instrumentos formais de adjudicação direta.



(FCC – Câmara de Fortaleza/CE - 2019) O pagamento da despesa refere-se ao segundo estágio das despesas, consiste na entrega de numerário ao credor e deve ser efetuado antes da liquidação da despesa.

O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado **após** sua regular liquidação (art. 62 da Lei nº 4.320/1964). O pagamento é o último estágio da despesa pública.

Resposta: Errada.

¹³ Art. 64, *caput*, da Lei nº 4.320/1964.

¹⁴ Art. 64, parágrafo único, da Lei nº 4.320/1964.

¹⁵ Art. 65 da Lei nº 4.320/1964.

¹⁶ Art. 68 da Lei nº 4.320/1964.



(CESPE – Analista Judiciário – STM – 2018) Ao identificar uma despesa empenhada, o gestor deverá encaminhar para pagamento ao fornecedor ou inscrever a obrigação em restos a pagar, caso o exercício financeiro se encerre.

O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado **após sua regular liquidação** (art. 62 da Lei nº 4.320/1964).

Resposta: Errada.



Enfoque Orçamentário e Enfoque Patrimonial

No regime de **caixa**, as receitas são contabilizadas somente quando recebidas (entram no caixa), e as despesas, no momento em que são pagas (saem do caixa), independentemente do momento em que são comprometidas. Por exemplo, se eu compro um produto em novembro (fato gerador da despesa) e pago por ele em dezembro, no regime de caixa, a despesa seria contabilizada em dezembro, pois foi o mês em que ocorreu a saída de recursos do meu caixa.

No regime de **competência**, as receitas e despesas são contabilizadas quando são comprometidas (fato gerador da despesa), independentemente do momento em que as receitas entram ou as despesas saem do caixa. Por exemplo, se eu compro um produto em novembro (fato gerador da despesa) e pago por ele em dezembro, no regime de competência, a despesa seria contabilizada em novembro, pois foi o mês em que ocorreu o comprometimento da despesa.



Pergunta: e na Administração Pública, qual o regime utilizado?

Resposta: depende se o enfoque é orçamentário ou patrimonial.

Do ponto de vista **ORÇAMENTÁRIO**, o reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação e da despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão de **empenho**. Tal situação decorre da aplicação da Lei nº 4.320/1964, que, em seu art. 35, incisos I e II, dispõe que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas:



Lei 4320/1964

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

- I – as receitas nele arrecadadas;
- II – as despesas nele legalmente empenhadas.



O regime adotado para reconhecimento das receitas decorre do enfoque orçamentário dessa lei, com o objetivo de evitar o risco de que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetivada.

O art. 35 refere-se ao **enfoque orçamentário**, e não ao **enfoque patrimonial**, pois a contabilidade é tratada em título específico da citada lei (Título IX – Da Contabilidade), no qual se determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Com relação à **receita**, no **enfoque patrimonial**, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do **fato gerador**, observando-se os princípios da competência e da oportunidade. Por exemplo, no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do **lançamento** como referência para o reconhecimento da variação patrimonial aumentativa, pois nesse momento é que se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e, ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, o que representa o registro por competência. Já no enfoque orçamentário, a receita será reconhecida no momento da arrecadação, caracterizando um regime orçamentário **de caixa**.

No que se refere à **despesa**, no **enfoque patrimonial**, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva, independentemente da execução orçamentária, em função do **fato gerador**, observando-se os princípios da competência e da oportunidade. Em regra, o fato gerador será simultâneo tanto na liquidação da despesa quanto na aquisição de bens de consumo. Entretanto, em algumas situações, o fato gerador poderá ocorrer anteriormente à liquidação, por exemplo, na aquisição de um seguro com vigência de 12 meses. Nesse caso, no enfoque patrimonial, será apropriado um direito ao seguro. Já no enfoque orçamentário, a despesa será reconhecida apenas na liquidação durante o exercício corrente e, ao final desse exercício, por meio do empenho (art. 35 da Lei nº 4.320/1964), caracterizando um regime orçamentário **de competência**.



ENFOQUE	RECEITA	DESPESA
ORÇAMENTÁRIO	CAIXA	COMPETÊNCIA
PATRIMONIAL	COMPETÊNCIA	COMPETÊNCIA





(CESPE – CGM/JP – 2018) Uma despesa que tenha sido empenhada em 2016, mas cujo pagamento tenha sido efetuado somente em 2017, deverá ser considerada como pertencente ao exercício financeiro de 2017.

Na Lei nº 4.320/1964, pelo enfoque orçamentário:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Logo, uma despesa que tenha sido empenhada em 2016, mas cujo pagamento tenha sido efetuado somente em 2017, deverá ser considerada como pertencente ao exercício financeiro de 2016.

Resposta: Errada.



ESSA LEI TODO MUNDO CONHECE: PIRATARIA É CRIME.

Mas é sempre bom revisar o porquê e como você pode ser prejudicado com essa prática.



1 Professor investe seu tempo para elaborar os cursos e o site os coloca à venda.



2 Pirata divulga ilicitamente (grupos de rateio), utilizando-se do anonimato, nomes falsos ou laranjas (geralmente o pirata se anuncia como formador de "grupos solidários" de rateio que não visam lucro).



3 Pirata cria alunos fake praticando falsidade ideológica, comprando cursos do site em nome de pessoas aleatórias (usando nome, CPF, endereço e telefone de terceiros sem autorização).



4 Pirata compra, muitas vezes, clonando cartões de crédito (por vezes o sistema anti-fraude não consegue identificar o golpe a tempo).



5 Pirata fere os Termos de Uso, adultera as aulas e retira a identificação dos arquivos PDF (justamente porque a atividade é ilegal e ele não quer que seus fakes sejam identificados).



6 Pirata revende as aulas protegidas por direitos autorais, praticando concorrência desleal e em flagrante desrespeito à Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98).



7 Concurseiro(a) desinformado participa de rateio, achando que nada disso está acontecendo e esperando se tornar servidor público para exigir o cumprimento das leis.



8 O professor que elaborou o curso não ganha nada, o site não recebe nada, e a pessoa que praticou todos os ilícitos anteriores (pirata) fica com o lucro.



Deixando de lado esse mar de sujeira, aproveitamos para agradecer a todos que adquirem os cursos honestamente e permitem que o site continue existindo.