

**Atuação do Controle Interno na correta aplicação dos estágios da despesa pública  
definidos na lei nº. 4.320/64: um estudo focado nos municípios do Agreste  
Pernambucano**

Éber Wesley Lemos de Queiróz - Mestrando em Gestão Pública  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE  
(eberwesley@hotmail.com)

Jorge Expedito de Gusmão Lopes – PHD  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE  
([professorjorgelopes@gmail.com](mailto:professorjorgelopes@gmail.com))

José Francisco Ribeiro Filho – Doutor em Controladoria  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE  
([francisco.ribeiro@pq.cnpq.br](mailto:francisco.ribeiro@pq.cnpq.br))

Marcleide Maria Macedo Pederneiras – Doutoranda em Contabilidade  
Universidade Federal da Paraíba – UFPB  
([marcleide@gmail.com](mailto:marcleide@gmail.com))

Valmir Alves Ferreira da Silva – Mestrando em Gestão Pública  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE  
(valmiralves@hotmail.com)

### **Resumo**

Este estudo objetivou investigar o nível de atuação dos sistemas de controle interno acerca dos estágios da despesa e a forma como são aplicados nos Municípios do Agreste Pernambucano, sob a ótica da Lei Federal nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964. Através da aplicação de questionários com perguntas aos servidores envolvidos nos procedimentos da despesa pública, de dez municípios do Agreste Pernambucano, buscou-se avaliar o grau de entendimento desses servidores, com relação às tarefas executadas, bem como da orientação e monitoramento efetuados pelo Sistema de Controle Interno das entidades públicas. De acordo com os dados levantados e as análises feitas ao longo deste estudo, verificou-se que a maioria dos agentes públicos dos municípios do Agreste Pernambucano entrevistados não conhecia a perfeita conceituação e sequência das fases da despesa; bem como que não as aplicava corretamente, possivelmente devido ao baixo nível de escolaridade desses servidores, a falta de conhecimento teórico sobre o tema, e por se tratar a grande maioria de servidores comissionados ou cargos de confiança, não familiarizados com os procedimentos básicos da despesa pública, além da não atuação efetiva dos Sistemas de Controle Interno - SCI. O estudo pode mostrar também que os servidores não possuíam autonomia para executar os estágios de forma sistêmica e harmônica, ficando toda a concentração de autoridade da despesa para o Prefeito e Secretários Municipais. Por fim, verificou-se, também, que não há um sistema eficaz de acompanhamento permanente dos estágios da despesa ou regulamentação editada pelos SCI.

**Palavras-Chave:** Controle interno. Despesa pública. Planejamento governamental.

**Área temática:** Gestão, Contabilidade e Orçamento Públicos

### **1. Introdução**

A Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, inseriu no art. 37 o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da administração pública. A eficiência se

incorpora como um dos deveres da administração em todos os setores, aumentando consideravelmente o raio de atuação dos sistemas de Controle Interno, que visa dentre outros o benefício da coletividade. Quando se fala de eficiência e controle na administração pública, deve-se focar a correta aplicação dos recursos públicos, através da despesa pública. Analisá-la não é tarefa fácil, tendo em vista os diversos enfoques que a legislação pode dar, tais como a fiscal, dado pela Lei nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), ou orçamentário e contábil, definidos pela Lei Federal nº. 4.320/64.

Quanto à abordagem teórica, no meio acadêmico, diversos autores defendem correntes que vão da intervenção do Estado na economia e na garantia dos direitos sociais, através das funções fiscais do orçamento público, até uma abordagem sobre o tamanho da estrutura da administração, inclusive com foco em aspectos liberais ou neoliberais. Ampliar a análise da despesa pública do ponto de vista do equilíbrio fiscal, econômico, social ou de tamanho do Estado, seria um trabalho rico e abrangente. Nesse trabalho, entretanto, o escopo foi delimitado, restando o objeto de pesquisa sobre a abordagem do ponto de vista da correta aplicabilidade dos estágios da despesa pública, conforme o que determina a Lei Federal nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964.

Hoje no Brasil, observam-se diversos casos de gestores que agem na contramão do planejamento orçamentário e financeiro, administrando o Estado como uma empresa familiar ou de improviso, não se preocupando com a otimização dos recursos públicos, com a transparência e com a legalidade dos atos administrativos. A Lei Federal nº. 4.320/64 determina que a despesa pública deva percorrer determinados estágios, de forma seqüencial e cronológica, respeitando o processo natural de planejamento e equilíbrio governamental; princípios estes reforçados posteriormente pela LRF, e mais recentemente pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Esses estágios, segundo a doutrina majoritária, são resumidos a empenho, liquidação e pagamento. Outros autores, como o Professor João Angélico (1994), acrescenta a fixação, a programação financeira e a licitação como sendo também estágios imprescindíveis da despesa pública.

Auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco e dos sistemas de Controle Interno costumam identificar desrespeito aos estágios da despesa, por parte dos gestores públicos. Salienta-se, entretanto, que parte da responsabilidade por essas falhas poderia ser imputada aos agentes públicos cuja função específica os obriga a observarem procedimentos que levem ao perfeito funcionamento dos estágios da despesa, conforme estrutura típica de cada entidade. Esse trabalho geralmente envolve agentes públicos dos setores de contabilidade, recursos humanos, planejamento, almoxarifado, patrimônio, obras e outros. Nesse ponto, surge o problema de pesquisa: **Qual o nível de conhecimento dos servidores envolvidos no processo orçamentário sobre as fases da despesa pública, e o grau de acompanhamento dessas atividades pelo Sistema de Controle Interno?**

O objetivo geral é investigar o nível de conhecimento dos agentes públicos, acerca dos estágios da despesa, e a forma como são aplicadas as despesas nos municípios do Agreste Pernambucano. Especificamente, pretende-se também investigar o nível de autonomia concedida aos servidores subordinados quanto à aplicabilidade dos estágios da despesa; bem como, identificar os procedimentos utilizados pelo sistema de Controle Interno dos Municípios, com relação ao acompanhamento permanente da realização dos estágios da despesa. Observe-se que as boas práticas utilizadas no Sistema de Controle Governamental permitem, além da identificação e correção de falhas e desvios, que a Contabilidade forneça informações gerenciais aos gestores.

Saliente-se, portanto, que a importância social desse trabalho pode ser representada no diagnóstico dos possíveis motivos que levam às falhas e desvios, para que não ocorra apenas a ação “a posteriori”, por parte dos órgãos de Controle Interno e Externo; bem como, na contribuição acadêmica originada da interpretação das idéias dos mais diversos autores da

área de contabilidade e planejamento governamental, acerca dos estágios da despesa pública, servindo de material de pesquisa e apoio para alunos e pesquisadores do tema.

## **2. Fundamentação Teórica**

### **2.1. Despesa Na Administração Pública**

O entendimento majoritário das correntes doutrinárias da contabilidade define a despesa como sendo a aplicação de recursos para cumprir o objetivo da organização. De outra forma, a despesa seria o consumo real de ativos, bens e serviços, para a formação de um produto, prestação de serviço ou geração de um benefício.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº. 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, conceitua a despesa como sendo decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Não obstante essa conceituação patrimonial, na esfera pública a despesa possui vários significados conforme a natureza da transação a ser realizada pelo órgão, que poderá ser inerente a um contrato, convênio ou determinação legal. Para reforçar este entendimento, Reis (2004, p.57) explica que a expressão despesa no setor governamental pode estar atrelada a “obrigação, consumo de bens e serviços para a concretização de um objetivo, devolução de um valor pertencente a terceiros e pagamento de uma obrigação”.

Seguindo a corrente dos tratadistas, o professor Jund (2008, p.110) define três elementos básicos para a constituição da despesa pública que são: a natureza econômica, jurídica e política.

A natureza econômica atém-se aos dispêndios, que para os cofres públicos constituem gasto e para os beneficiados, consumo; ambos os entendimentos financiados pelos recursos privados e públicos, como são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A natureza jurídica está inserida na autorização legal feita pelo Poder Legislativo, através de seus representantes. A natureza política se traduz pelo sentido de finalidade pública e satisfação de uma necessidade do Estado, realizada através dos serviços públicos, como medida de uma política financeira.

O professor Bezerra Filho (2006, p.79), comenta que “a despesa na administração pública é constituída pela obrigação de desembolso financeiro por parte dos cofres do Estado, objetivando financiar as ações do governo, bem como cumprir outras determinações impostas por leis, contratos, convênios, etc. (despesa extra-orçamentária)”.

Vimos, portanto, que a despesa no setor governamental divide-se em dois grandes grupos: Despesa Orçamentária e Despesa Extra-Orçamentária.

A despesa extra-orçamentária é o desembolso financeiro (saídas) que não consta na lei do orçamento, que tenha característica de transitoriedade, relativo a depósitos, cauções, pagamento de restos a pagar, resgates de operação de crédito por antecipação de receita, e que oportunamente foi contabilizado como receita extra-orçamentária. De acordo com Kohama (2001), a despesa extra-orçamentária não depende de autorização legislativa e corresponde a restituições ou entrega de valores recebidos, como: cauções, depósitos, consignações, etc.

A despesa extra-orçamentária ou desembolso extra-orçamentário (termo utilizado na concepção da nova contabilidade), como se observou, não pertence ao órgão público, caracterizando apenas uma mera devolução de valores que pertencem a terceiros, embora tenham sido oportunamente contabilizadas como receita ou ingresso extra-orçamentário. Quanto à despesa orçamentária (ou despesa pública), que é motivo do estudo, será abordada no subtítulo seguinte.

### **2.1.1. Despesa Orçamentária**

O orçamento é uma ferramenta de planejamento composta de ingressos (receita pública) e aplicação de recursos (despesa pública), com o objetivo de manter os serviços públicos durante o exercício financeiro. Neste contexto, a despesa orçamentária ou despesa pública é revestida de características próprias, como por exemplo, a dependência de autorização legislativa. Ou seja, integram a lei do orçamento e dos créditos adicionais de forma discriminada e fixada.

Sustentando este entendimento o professor Baleeiro (2001, p.73 apud Bezerra Filho, 2006, p.79), conceitua a despesa pública sob dois prismas. O primeiro como sendo “[...] o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para funcionamento dos serviços públicos”. O segundo constitui a despesa pública como “[...] a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.

Segundo Kohama (2001, p.110), a despesa orçamentária “é aquela cuja realização depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente; em outras palavras, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público”.

A Secretaria do Tesouro Nacional e a Secretaria de Orçamento e Finanças, através da Portaria Conjunta nº. 03, de 15 de outubro de 2008, aprovam o Manual da Despesa Pública que deverá ser aplicado pelos órgãos da administração pública direta e indireta nas três esferas, Federal, Estadual e Municipal, além do Distrito Federal. O referido manual traz orientações importantes a cerca do tratamento conceitual e contábil que deverá ser dado à despesa pública a partir do exercício de 2009, além de padronizar procedimentos que até então não haviam sido definidos.

Dentre as diversas orientações do manual destaca-se a que define a despesa pública como sendo dispêndio. Segundo o manual “despesa/dispêndio orçamentário é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial” (Portaria Conjunta SOF nº. 03/2008).

O manual ainda divide a classificação da despesa pública quanto às entidades destinatárias do orçamento que podem ser pública ou privada, e quanto ao impacto na situação líquida patrimonial que dependem do fato de ser despesa efetiva ou não-efetiva.

Segundo Bezerra Filho (2006, p.102), “a despesa orçamentária efetiva é aquela que proporciona diminuição efetiva do saldo patrimonial; de acordo com essa característica, podem-se considerar como efetivas todas as despesas correntes, excluídas a aquisição de materiais de consumo para estoque”.

A despesa orçamentária efetiva no momento de sua realização constitui fato contábil modificativo diminutivo que reduzindo a situação líquida patrimonial da entidade. Geralmente a despesa orçamentária efetiva é realizada através das despesas correntes ou de manutenção.

A despesa orçamentária não-efetiva ou por mutação é aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade.

Em geral, a despesa não-efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

### **2.1.2. Fases da Despesa Pública**

A Lei Federal nº. 4.320/64 define basicamente três fases da despesa que são: empenho, liquidação e pagamento. O Código de Contabilidade Pública, criado pelo Decreto nº. 15.783 de 1922, quando em vigor, evidenciava as mesmas três fases.

Vale ressaltar que o entendimento sobre a quantidade de fases da despesa orçamentária não é uniforme entre os autores. Alguns consideram outros estágios antes e depois do empenho, liquidação e pagamento.

A definição do termo estágio da despesa também não é unânime entre os autores. Alguns chamam de estágio da despesa, outros chamam de fases da despesa, alguns conceituam como etapas da despesa, e existem até mesmo alguns que chamam de requisitos para realização da despesa.

O termo estágios da despesa é utilizado por Jund (2008, p.114) e Kohama (2001, p.151), que as limitou a fixação, empenho, liquidação e pagamento. A composição dos estágios neste formato, entretanto, apresenta o enfoque um tanto simplório, já que se deixam de fora outras importantes etapas como a programação financeira, a licitação e a prestação de contas, defendidas por outros autores.

O professor Reis (2004, p.59) chama os estágios da despesa de “requisitos para realização da despesa” que seriam: a inclusão no orçamento, a licitação pública, a adjudicação do contrato, estabelecimento de uma programação de despesa, determinação do empenho, empenhamento prévio, liquidação e pagamento.

O Manual da Despesa Pública criado pela Portaria Conjunta SOF nº. 03/2008, cita que “para uma melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se classificar a despesa orçamentária em três etapas: planejamento, execução, controle e avaliação”.

Segundo o manual a etapa do planejamento e contratação engloba a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação. Na etapa da execução compatibilizando o que diz a Lei 4.320/64, estão o empenho, a liquidação e o pagamento. E na etapa do controle e avaliação estão as ações de controle dos órgãos de fiscalização e da própria sociedade.

Uma definição bastante precisa e atualizada parece ser a de Bezerra Filho (2006, p. 98), que utiliza o termo “fases da despesa pública”, a qual é dividida em autorização, programação, licitação, empenho, liquidação e pagamento.



**Quadro I - Composição das Fases da Despesa Orçamentária**

Fonte: Bezerra Filho, 2006, p. 102.

O detalhamento dos estágios ou fases da despesa pública definido por Bezerra Filho comporta em uma só estrutura as diversas definições dos autores citados anteriormente, limitando-as em seis fases, o qual se tomou por base nesta pesquisa.

### **2.1.3. Autorização da Despesa Orçamentária**

Seguindo o princípio constitucional da legalidade, a produção de bens e serviços do Estado, realizada através da despesa pública, somente poderá ser iniciada se houver autorização do Poder Legislativo. Esta autorização é concedida através da aprovação da Lei do Orçamento ou mediante abertura dos Créditos Adicionais.

A fase da autorização foi consagrada pelo artigo 167, inciso II e VII, da CF, quando em seu texto veda aos órgãos da administração direta e indireta à concessão de crédito ilimitado e a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários e adicionais. Para Jund (2008), essa fase caracteriza-se pela autorização do Poder Legislativo para que o Executivo realize despesas mediante emissão de empenho, limitado ao valor autorizado.

Hélio Kohama (2001, p.151), lembra que a fase da autorização da despesa é precedida por uma série de procedimentos que vão desde a elaboração da proposta, da mensagem encaminhada ao Poder Legislativo, do Projeto de Lei, a discussão pelos representantes do legislativo, a aprovação, promulgação e transformação em lei. O autor frisa ainda que a Lei do Orçamento Público é o documento que caracteriza a fase da autorização da despesa, uma vez que detalha e especifica claramente os créditos orçamentários.

Deve-se ressaltar que a fase da fixação da despesa faz parte do processo de planejamento governamental e “compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo” (Manual da Despesa Pública, 2008, p.145). Neste contexto o artigo 165 da Constituição Federal de 1988 define os três instrumentos básicos de planejamento que compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 16, determina que o ato de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental, que venha aumentar a despesa pública, deverá ser acompanhado de: estimativa de impacto orçamentário e financeiro, no exercício e nos dois subseqüentes; declaração assinada pelo ordenador da despesa atestando que a despesa tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual, com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

Observe-se o esforço do legislador para que a despesa orçamentária respeite e se adéqüe as ferramentas de planejamento governamental, além de mostrar viabilidade financeira para sua execução. Vale salientar, entretanto, que fica de fora desta situação as despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Além disso, a despesa pública fixada na Lei do Orçamento poderá sofrer movimentação através de “descentralizações de créditos orçamentários”. Esse procedimento é útil para permitir a execução de programas e projetos pelas unidades orçamentárias mais habilitadas para a tarefa, permitindo o controle e supervisão pela unidade que transferiu o recurso orçamentário.

### **2.1.4. Programação Financeira**

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina o estabelecimento da programação financeira e o cronograma mensal de desembolso, em até trinta dias após a publicação dos orçamentos. Esse fato reforça a necessidade de se compatibilizar a execução da despesa com o fluxo financeiro da entidade. A Lei Federal nº. 4.320/64, nos artigos 47, 48, 49 e 50, já trazia determinação semelhante, quando se referia à programação da despesa, com o mesmo sentido definido na LRF.

Na opinião de Reis (2008, p.121), o sentido da existência da programação financeira é o de disciplinar a utilização da despesa pública conforme as disponibilidades financeiras; evitando-se, assim, o desequilíbrio orçamentário e financeiro, além da descontinuidade dos serviços públicos para a sociedade.

A programação financeira, ao contrário da fixação da despesa, não é um processo estático e acabado. É um processo contínuo pelo qual a administração se ajusta financeiramente para honrar os compromissos já assumidos, bem como os inerentes aos restos a pagar, de acordo com seus ingressos financeiros.

O orçamento público é aprovado para o exercício financeiro (12 meses). Existe, contudo, a necessidade de se distribuir as despesas públicas, dentro deste período, mês a mês, gerando uma programação. Vale ressaltar que não se trata apenas de dividir as dotações da despesa pública por doze partes iguais, como alerta Reis (2008, p. 121), tendo em vista que a programação financeira se apóia basicamente na arrecadação, que poderá sofrer alterações durante todo o exercício.

O estudo histórico da arrecadação da receita deve preceder até a própria elaboração do orçamento, aproximando-o a realidade dos ingressos financeiros da entidade, evitando assim que o governo trabalhe com uma receita virtual. Conseqüentemente não realizando despesas sem o devido lastro financeiro.

Neste sentido, a LRF determina que, se houver frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem respaldo financeiro, o que acarretaria uma busca de socorro no mercado financeiro, situação que implica em encargos elevados.

Existem na doutrina vários modelos de programação financeira. Reis (2008, p.121) defende a criação de cotas trimestrais para proporcionar agilidade nas ações do governo, quando ocorre a descentralização de créditos orçamentários e conseqüente independência orçamentária e financeira dos órgãos para executar os serviços públicos. O modelo defendido por Bezerra Filho (2006, p.99) propõe separar uma programação mensal, para gastos com manutenção da máquina administrativa (salários, serviços de terceiros, tarifas públicas...) e dispêndios com empreitadas de obras públicas, e outra programação para gastos esporádicos e sazonais, como reformas, encargos da dívida, e outros. Este modelo visa basicamente definir as prioridades a serem atendidas num determinado período (bimestre), permite o comprometimento da despesa através de empenho, celebração de convênios, além de definir o cronograma de desembolso das despesas já comprometidas, que geralmente tem um período menor que um mês (uma semana, uma quinzena) conforme recursos financeiros disponíveis.

Outra diferença conceitual diz respeito à Programação Financeira e ao Cronograma de Desembolso citados no art. 8º da LRF. A programação financeira, que é a mesma coisa que programação da despesa, significa a distribuição de dotações para as despesas pelos setores administrativos; ao ponto que cronograma de desembolso refere-se à ferramenta de controle da tesouraria ou de caixa, na qual as despesas são liberadas conforme as receitas auferidas no decorrer da execução orçamentária.

### **2.1.5. Licitação**

A licitação pública é o procedimento administrativo pelo qual o Estado objetiva a procura e a escolha da melhor proposta entre os interessados em fornecer materiais, executar obras e serviços, alienar ou conceder bens, bem como fazer concessões de serviços públicos, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo, e outros.

Neste sentido, Meirelles (2008, p.274) preceitua “é o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse”. Essa condução será realizada por procedimentos sucessivos, ordenados de atos vinculantes para o Estado e o licitante, lembrando que deve ser resguardada a igual

oportunidade a todos os interessados, fortalecendo a economicidade e a moralidade dos negócios públicos.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que a Administração Pública deva obedecer aos princípios constitucionais definidos no art. 37, e em especial ao princípio da licitação, por todos os órgãos e unidades vinculadas a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e atualizações posteriores, regulamenta o Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, estabelecendo normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações. Esse mesmo dispositivo legal determina algumas exceções que dispensam ou tornam inexigível esse procedimento, hipóteses definidas por Di Pietro (2006, p.363), “em razão do pequeno valor, em razão de situações excepcionais, em razão do objeto e em razão da pessoa”. Também, prevê cinco modalidades básicas de licitação que é o convite, tomada de preço, concorrência, leilão, concurso e mais recentemente, criado pela Lei 10520/2002, o pregão.

Numa abordagem comparativa, Reis (2008, p.315) descreve as modalidades de licitação no Direito Francês, Alemão, Italiano e Hispânico.

O Direito Alemão admite três modalidades de licitação (*Ausschreibung*), a saber: concorrência pública (*offentliches Ausschreibungsverfahren*), concorrência restrita (*beschränktes ausschreibungsverfahren*) e convite (*Ausschreibung*).

O Direito Francês chama a licitação de *adjucation*, dividindo-a em *adjudication publique ouverte*, correspondente à nossa concorrência, e *adjudication restreinte*, sob duas modalidades: com *réglementation des conditions d’admission*, assemelhadas à nossa tomada de preços, e com *procédure des admissions individuelles*, que equivale ao convite. A adjudicação brasileira é *attribution*, homologação é *approbation* e concorrência é *concurrence*, mas com o significado de participação em qualquer modalidade de licitação (*adjudication*).

O Direito Italiano utiliza-se da *asta pública*, equivalente à nossa concorrência; da *licitazione privata*, correspondente à nossa tomada de preços; da *trattativa privata*, que é escolha direta do contratante; e do *appalto concorso*, assemelhado ao nosso *concurso de projetos*.

O Direito Hispânico oferece uma diversidade de tipos de licitação conforme o país. Na Espanha, a licitação (*licitacion*) compreende a *subasta*, o *concurso* e o *concurso subasta*, sem equivalência com nossas modalidades, salvo a *subasta*, que se assemelha à concorrência.

### **2.1.6. Empenho**

O empenho é a fase da despesa que consiste na reserva de parte do saldo orçamentário (destaque), autorizada por autoridade competente, atendidas as exigências do artigo 58 da Lei nº 4.320/1964, para determinada pessoa física ou jurídica, mediante a emissão de documento chamado de Nota de Empenho, criando para o Estado obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição.

Segundo Reis (2008, p.136), “o empenho é uma das fases mais importantes da despesa, por que passa a despesa pública, a qual obedece a um processo que vai até o pagamento”. O empenho não obriga o Estado a pagar a despesa, mas sim assegura a garantia de condição de pagamento definida na relação contratual existente com os fornecedores e prestadores de serviços.

Segundo Jund (2008, p.114), o empenho “é prévio, devendo preceder a realização da despesa e está restrito ao limite do crédito orçamentário, conforme disposto no art. 59 da Lei n.º. 4.320/64”. Este entendimento segue a orientação do artigo 60, que veda a realização de

despesa sem o prévio empenhamento. O ato de empenhar reserva e deduz o valor da dotação orçamentária tornando-a indisponível para nova aplicação.

Existem basicamente três modalidades ou tipos de empenhos que são os ordinários, os estimativos e os globais. O empenho ordinário será utilizado quando se conhece o valor total da despesa a ser realizada e o seu pagamento será realizado de uma só vez. O empenho estimativo será utilizado quando não se sabe o valor total da despesa a ser realizada, sendo necessário se estimar um valor para o exercício financeiro, como por exemplo, despesa de água, luz e telefone. Já o empenho global ou empenho contratual é uma combinação das duas modalidades anteriores. É utilizado quando se sabe o valor total da despesa a ser realizada, e o seu pagamento se dará de forma parcelada, geralmente atrelada a um contrato.

Segundo o Manual da Despesa (2008, p.60) “o empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado ‘Nota de Empenho’, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária”.

A restrição fundamental na realização da despesa diz respeito ao fato de que somente será permitida a formalização do empenho se as fases despesa da fixação, programação financeira e licitação, já tiverem sido realizadas. Do contrário, o ato da emissão de empenho será considerado nulo e ilegal.

### **2.1.7. Liquidação**

A liquidação da despesa, conforme artigo 63 da Lei nº 4.320/64, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. O objetivo da liquidação é averiguar se o serviço foi prestado, conforme acordo pré-determinado em contrato, ou se o bem que foi adquirido está em perfeito estado e de acordo com as especificações pactuadas.

Segundo Reis (2008, p.145), quanto à liquidação “trata-se de verificar o direito do credor ao pagamento, isto é, verificar se o implemento de condição foi cumprido. Isto se faz com base em títulos e documentos”. Mas o ponto principal desta definição é a verificação objetiva do cumprimento do contrato. O documento é apenas o aspecto formal de toda a processualística.

O processo de liquidação da despesa pública poderá identificar possíveis procedimentos fraudulentos no momento da entrega do bem ou da prestação de serviços. Por isto, se faz necessário o acompanhamento constante do responsável pelo almoxarifado, setor de compras, setor contábil e financeiro no sentido de identificar, por exemplo, se a quantidade do produto adquirido corresponde ao que foi entregue pelo fornecedor. Ou seja, a liquidação é o momento onde a Administração Pública atesta o produto ou serviço adquirido.

O Manual da Despesa Pública (2008, p.61), observa que os objetivos da liquidação é apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, verificar a importância exata e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação. Neste sentido, as despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base o contrato, ajuste ou acordo respectivo, aceitando-se a nota de empenho, os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva dos serviços.

Segundo Jund (2008, p.115), quanto ao ato de liquidar “cabe ressaltar que este estágio da liquidação da despesa envolve todos os atos de verificação e conferência, desde a entrada do material ou a prestação do serviço até o reconhecimento da despesa por meio do ‘atesto’ da nota fiscal”.

O professor Bezerra Filho (2006, p.101), define que a liquidação da despesa “consiste, basicamente, em verificar se a despesa pública encontra-se em condições de ser paga”. E ainda traça alguns dos objetivos inerentes a liquidação:

- a) Constatar se quem apresentou a conta é o mesmo que figura como credor ou beneficiário na nota de empenho;
- b) Constatar se os valores são coincidentes em ambos os documentos;
- c) Constatar se houve o atestado da realização da despesa,

firmado pelo setor competente (recebimento do material, prestação de serviços, execução de obras); d) No caso de contrato de execução de obra, verificar se a parcela cobrada está de acordo com as cláusulas contratuais, que definem o cronograma físico financeiro da mesma; e) Ainda nas despesas vinculadas a contratos, com cláusulas de reajustes, verificar se tais ajustes obedecem ao que foi definido nas cláusulas contratuais; f) No caso de auxílio e/ou subvenção, verificar se constam nos autos a autorização do mesmo e o respectivo valor, e a documentação do beneficiário (CPF ou CGC, ata de posse da atual diretoria, certidões e outros que comprovem sua idoneidade).

Somente depois de completados todos os procedimentos acima, o processo de liquidação poderá ser realizado, encaminhando-se ao ordenador de despesa as informações da conferência feita, oficializada pelo despacho que comprova a obediências a todos os objetivos da liquidação e, conseqüentemente, de todas as fases anteriores.

Outro aspecto relevante é que a liquidação da despesa possibilita a identificação do fato gerador, auxiliando o setor de contabilidade no reconhecimento e apuração dos resultados da despesa no patrimônio e conseqüentemente na economia, fundamentados no princípio da competência.

Justificando esta afirmação Reis (2008, p. 126) diz que “o processo de liquidação da despesa contribui também para que se constate o fato gerador da despesa, inclusive da receita, e os respectivos impactos produzidos no patrimônio da entidade e na economia do Município, do Estado, do País...”.

### **2.1.8. Pagamento**

O pagamento da despesa pública é a última fase. Consiste na entrega do valor ao beneficiário, por meio de ordem bancária ou ordem de pagamento, relativo à dívida líquida e só pode ser efetuado após a sua liquidação, conforme determina o artigo 62 da Lei Federal nº. 4.320/64.

O pagamento significa a quitação do débito do Estado para com o prestador do serviço ou fornecedor, no qual se lavrará termo de extinção do débito, que pode ser um recibo ou uma declaração do banco, indicando que o crédito foi realizado à conta do beneficiário. O pagamento da despesa é determinado pelo setor de tesouraria do órgão através de cheque nominativo, ordem bancária e suprimimento de fundos.

Vale ressaltar, de acordo com o artigo 65 da Lei nº 4.320/64, que a sistemática financeira do pagamento está direcionada para estabelecimentos financeiros credenciados, os quais recebem a listagem ou aviso dos credores do Estado através dos borderôs impressos ou digitais, cheques, transferências pela internet, duplicatas, boletos, etc. No entanto, isto não impede que o próprio setor de tesouraria mantenha saldo suficiente em caixa ou em conta bancária para se realizar o pagamento diretamente ao fornecedor, embora se devam observar as determinações do Código de Administração Financeira da entidade federativa em questão.

Atenção deve ser dada aos casos de pagamento de despesa inerentes a sentenças judiciais, conforme artigo 67 da Lei Federal nº. 4.320/64, o qual proíbe a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim, no sentido de evitar favorecimento ou discriminação de pessoas. Caso a Administração Pública desrespeite esta regra a justiça poderá autorizar, ou requerer o seqüestro da quantia necessária a satisfação do débito.

### **3. Metodologia**

Utilizou-se, durante a investigação, o procedimento indutivo, que, segundo Pereira (1995, p. 33), é “um modo de raciocínio que parte da visão do particular para o geral, ou melhor, de uma visão mecânica para uma visão orgânica”, seguido da pesquisa exploratório-descritiva. Quanto à forma de obtenção das informações e dados, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o levantamento.

Na fase inicial da pesquisa, houve procedimentos bibliográficos de consulta a livros e textos de leis, que propiciaram o suporte teórico necessário ao estudo. Segundo Silva (2006, p. 54), “pesquisa bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo”.

Quanto ao levantamento, foi aplicado questionário estruturado pré-definido a respeito de variáveis e situações a serem medidas e descritas, tendo como campo de estudo dez Prefeituras do Agreste Pernambucano, selecionadas por conveniência, cujas prestações de contas tenham apresentado ressalvas quanto às fases da despesa, decorrentes de relatório preliminar de auditoria do TCE-PE. Responderam ao questionário agentes públicos responsáveis pelo funcionamento dos departamentos de Contabilidade, Tesouraria, Licitação e Compras e Administração; além dos Secretários de Finanças, Administração, Educação, Obras e Saúde, todos com grau de escolaridade variado; além de representantes dos Sistemas de Controle Interno do Município.

#### 4. Análise Dos Dados

##### 4.1. Informações E Dados Da Área Pesquisada

Neste título apresenta-se a análise dos dados levantados, através de questionário pré-definido, a respeito de variáveis e situações medidas e descritas. Os resultados de cada pergunta do questionário estão evidenciados nos gráficos, para viabilizar a análise e a demonstração.

##### 4.1.1. Vínculo Empregatício e Nível de Escolaridade

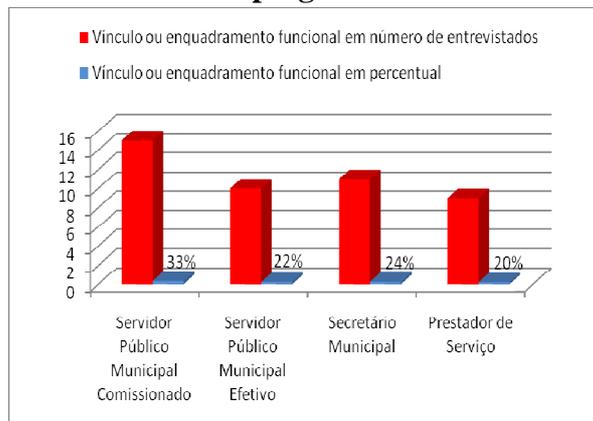


Gráfico 1. Vínculo ou Enquadramento Funcional

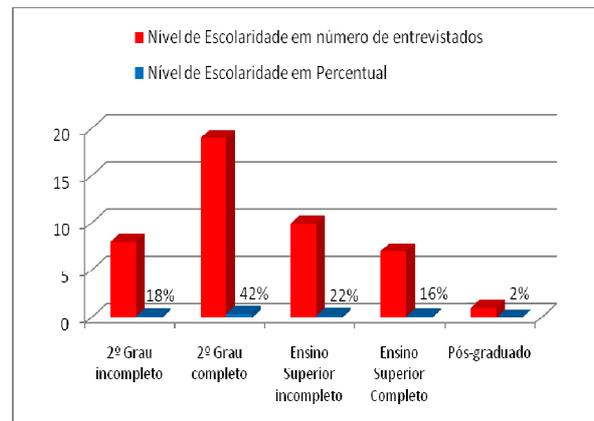


Gráfico 2. Nível de Escolaridade

Essa pergunta gira em torno de identificar quanto aos agentes públicos qual o seu vínculo com a administração pública, se temporária ou contínua, bem como qual o seu nível de instrução

Os respondentes são em sua maioria servidores comissionados e temporários, representando 33,33%. Quanto ao nível de escolaridade, a pesquisa aponta que a maioria entre os pesquisados compreende agentes públicos com o 2º grau completo, representando 42%, restando em última posição os pós-graduados, com apenas 2% .

Na soma do total dos servidores comissionados (gráfico 1) com o total dos secretários municipais e prestadores de serviços, todos estes sem vínculo contínuo com a administração, que perfaz 77%, observa-se uma estrutura vulnerável quanto à possibilidade de ruptura ou descontinuidade dos serviços a cada quatro anos, quando acontece o processo eleitoral. Combinando esses argumentos com os dados do gráfico 2, observa-se um nível de escolaridade bastante baixo, sendo apenas 22% de pessoas que já possuem formação superior. Em tese, esses servidores já teria tido algum tipo de acesso regular às informações relacionadas às fases da despesa, caso tenham feito o curso de ciências contábeis ou de administração pública.

#### 4.1.2. Área de Conhecimento de Graduados e Graduandos

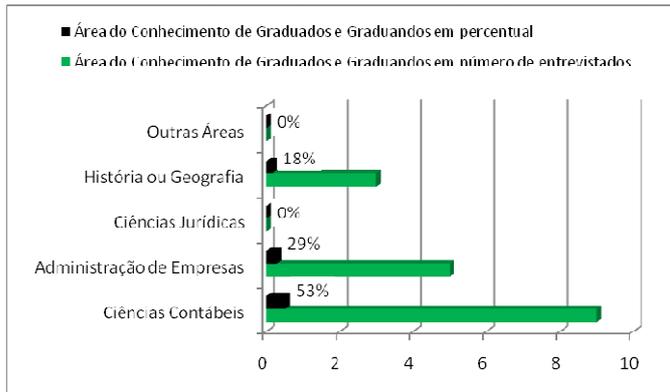


Gráfico 3. Área de Conhecimento de Graduados e Graduandos

De acordo com a pesquisa, dos quarenta e cinco entrevistados apenas dezessete são graduados ou graduandos do ensino superior. A segunda pergunta busca identificar em que área os servidores estão se qualificando. A área de conhecimento aponta que a grande maioria, no total de nove, está ligada ao curso de Ciências Contábeis, o que representa 53%; ficando em segundo lugar Administração de Empresas com 29% e os cursos de História e Geografia com 18%, que somados perfazem 37%.

Em geral apenas na estrutura curricular do curso de ciências contábeis encontram-se obrigatoriamente temas envolvendo finanças e orçamento público e conseqüentemente temas relacionados às fases da despesa. Ou seja, a grande maioria dos entrevistados não obteve acesso a essas informações via cursos de graduação.

#### 4.1.3. Execução das Fases da Despesa

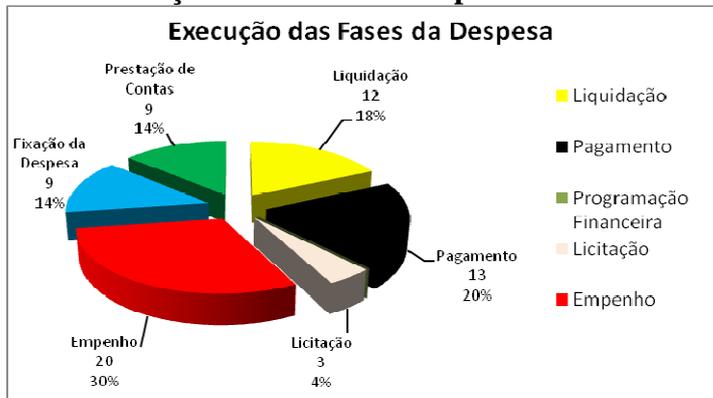


Gráfico 4.

A terceira pergunta busca identificar entre os entrevistados a quais fases da despesa eles estão atrelados. Das fases da despesa, a mais executada é a do empenho, com vinte respostas, o que representa 30%. Em seguida está a fase do pagamento, que ficou com treze respostas, ou 20% do total. Dos quarenta e cinco (45) agentes públicos entrevistados, quase a metade, ou seja, 47% executam mais de uma fase da despesa, o que demonstra problemas de segregação de funções. Em pergunta aberta, dez dos respondentes disseram que em muitos casos a fase da liquidação é feita automaticamente pelos softwares de contabilidade, não havendo conferência nenhuma por parte dos servidores. Fato que pode ser considerado de alta gravidade, pois é nessa fase que se atesta o recebimento da mercadoria ou prestação dos serviços

#### 4.1.4. Fonte de Conhecimento sobre as Fases da Despesa

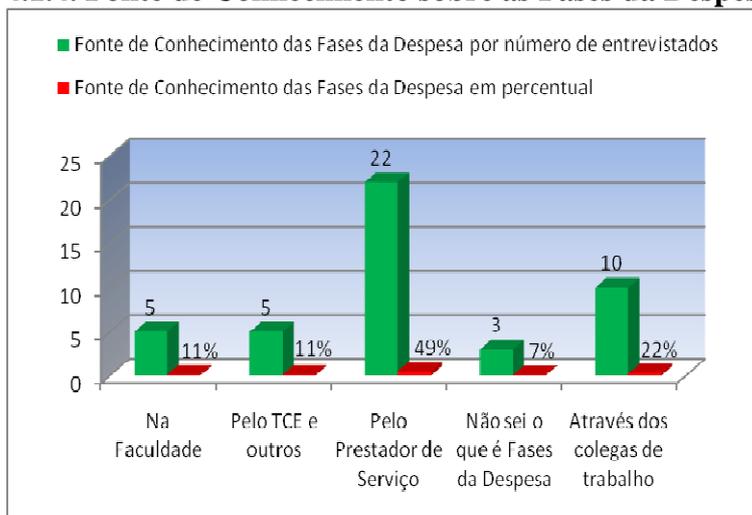


Gráfico 5.

Com relação à pergunta 4, questionou-se onde o agente público adquiriu os conhecimentos necessários à realização das fases da despesa. As respostas se concentram na opção em que a fonte do conhecimento foi o Prestador de Serviços de consultorias, com 49% das respostas, seguida pela resposta de que foi através de colegas de trabalho, que ficou com 22%. O último lugar ficou com os que responderam que não sabem o que significa fases da despesa, com 7%. Esses fazem o trabalho de forma mecânica sem conhecimento do processo completo das fases da despesa. Nenhum dos servidores públicos efetivos responderam que a preparação para o concurso exigiu estas habilidades.

#### 4.1.5. Aplicação Correta da Despesa Pública

Seqüência Correta das Fases da Despesa	Primeira Fase	Segunda Fase	Terceira Fase	Quarta Fase	Quinta Fase	Sexta Fase
Fixação	14	16	13	0	0	2
Programação	8	7	10	11	0	3
Licitação	13	7	8	8	0	10
Empenho	10	15	14	14	1	0
Liquidação	0	0	0	12	28	0
Pagamento	0	0	0	0	16	30

Tabela 1. Pergunta 6

Na pergunta 5 foi pedido para que os entrevistados listassem a seqüência das fases da despesa, iniciando na fixação e terminando no pagamento. Para cada fase o respondente deveria colocar o número correto, segundo o seu entendimento sobre as fases da despesa, indo do número 1 a 6. A pesquisa mostrou que apenas 15,55% dos entrevistados acertaram as seis fases da despesa; ou seja, 7 dos 45 entrevistados. A tabela acima evidencia em verde as tendências de respostas corretas e em vermelho os erros. A maior concentração de erros está na segunda e terceira fases, programação financeira e licitação, respectivamente.

As respostas a esta pergunta evidenciam um fato preocupante, quando demonstra que a grande maioria dos respondentes desconhece as fases da despesa pública. Combinando-se estas respostas com as respostas da pergunta sobre a formação dos alunos, observa-se que, dos nove que disseram estar cursando o já terminaram o curso de ciências contábeis, dois deles não sabem qual é a seqüência correta das fases da despesa.

#### 4.1.6. Autonomia Funcional

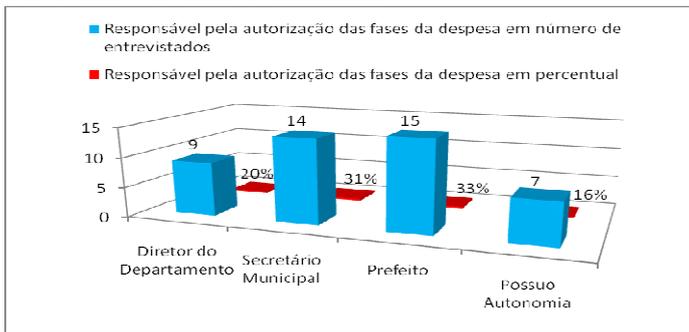


Gráfico 7

A pergunta 6 busca a percepção em torno do responsável pela autorização para a realização das fases da despesa pública executada cotidianamente. A maioria dos respondentes, 33% (trinta e três por cento), respondeu que a autorização para executar a fase da despesa a qual é responsável em seu departamento vem do Prefeito do Município, seguido das respostas de que a ordem vem dos Secretários Municipais, com 31%. Apenas 7% dos entrevistados responderam ter autonomia para executar a fase da despesa que lhe é correlata.

#### 4.1.7. Acompanhamento das Fases da Despesa pelos SCI

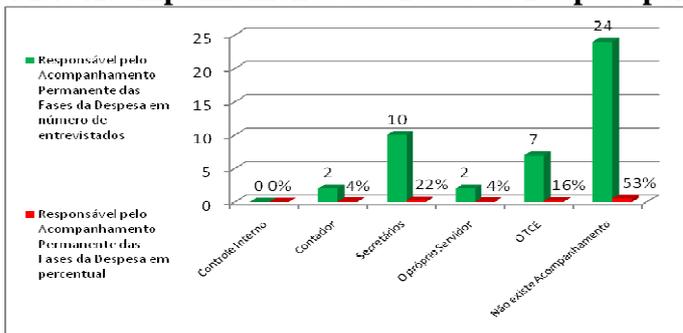


Gráfico 8.

A pergunta 7 buscou saber se existe algum tipo de acompanhamento feito pelos sistemas de Controle Interno sobre as fases da despesa. Em caso positivo, de onde partem - do SCI, do TCE, do contador, dos secretários, outros.

Segundo a pesquisa, não existe acompanhamento permanente das fases da despesa pública feito pelos Controles Internos, o que representou 100% dos entrevistados. Ou seja, segundo os respondentes, nunca o Controle Interno dos Municípios fizeram qualquer tipo de teste ou encaminhamento de pedido de esclarecimento sobre as fases da despesa. Outro dado aponta que 53% dos entrevistados afirmam não existir outro tipo de controle tipo de controle, em relação ao processo de despesa. Em segundo lugar está a resposta de dez entrevistados, ou seja, 22%, que atribuem aos Secretários Municipais o acompanhamento dos estágios da despesa, seguido de 16% referentes ao TCE/PE. Sendo os secretários municipais agentes públicos muitas vezes ordenadores de despesa, não poderiam também fiscalizar o trabalho de execução da despesa. Outro dado aponta que não existe controle interno sobre as fases.

Ao final da aplicação do questionário, foi perguntado aos secretários, em pergunta aberta, qual o seu ponto de vista sobre os problemas identificados continuamente pelo TCE nas auditorias envolvendo as fases da despesa. De acordo com os entrevistados, o grande problema é que a administração pública é muito burocrática, e é neste aspecto que sempre se busca um “jeitinho” para acelerar o processo de aquisição e pagamento de produtos e serviços, tendo em vista a pressão das demandas da população. Nesse contexto, evidencia-se um possível conflito entre a legalidade e a eficiência do serviço público.

## 5. Considerações Finais

A pesquisa em seu preâmbulo fez um levantamento bibliográfico sobre as fases da despesa pública, expondo os conceitos e idéias de diversos autores, fornecendo o suporte necessário à pesquisa realizada, e demonstrando a necessidade da realização das fases da despesa de forma correta e cronológica. Após a realização da pesquisa observamos o que segue:

a) a maior parte dos servidores que executam ou estão envolvidos no processo das fases da despesa os chamados servidores comissionados ou cargos de confiança, de livre indicação do Prefeito ou dos Secretários Municipais, não possuem conhecimento ou habilidades mínimas para as tarefas administrativas relacionadas às fases da despesa, e, quanto aos servidores efetivos, os concursos que fizeram para ingresso no serviço público não exigiram conhecimentos nessa área.

b) o nível de escolaridade dos agentes públicos é consideravelmente baixo, 42% possuem apenas o segundo grau completo. No entanto, os dados indicam que logo haverá um aumento do nível de escolaridade já que 22% dos entrevistados ainda estão cursando o ensino superior, quando somados aos 16% dos que já concluíram ocasionará 38% de agentes públicos potencialmente capacitados, com nível superior.

c) dos graduados e graduandos, no total de dezessete, a grande maioria de 53% são ligados à área de ciências contábeis. Quando cruzamos esta informação com o resultado da pergunta 5, que pede aos pesquisados para enumerar a seqüência correta da despesa, apenas sete entrevistados, ou 15,55% (quinze inteiros e cinquenta e cinco décimos por cento), acertaram a seqüência correta. Estes dados indicam para possíveis falhas no sistema de ensino superior quanto às disciplinas voltadas a área governamental. No entanto, esta afirmativa só poderá ser comprovada através de pesquisa específica.

d) a principal fonte de conhecimento dos estágios da despesa é o assessor contábil com 49% das respostas, seguido pelos colegas de trabalho com 22%, fato que reforça a importância dos cargos efetivos, uma vez que a memória administrativa fica viva pelo contato individualizado. Um dado muito preocupante diz respeito aos que responderam executarem as fases da despesa de forma mecânica -7% (sete por cento) -, sem compreenderem o significado da despesa na essência.

Em resumo, de acordo com os dados levantados e as análises feitas ao longo deste estudo, observa-se que, na prática, os agentes públicos dos dez Municípios do Agreste Pernambucano entrevistados não conhecem a perfeita conceituação das fases da despesa; bem como, não as aplica corretamente, possivelmente devido ao baixo nível de escolaridade que possuem, à falta de conhecimento teórico sobre o tema, e por ser a grande maioria de servidores ocupantes de cargos comissionados ou de confiança, não familiarizados com os procedimentos básicos. Ressalte-se, também, a inexistência de atuação efetiva do Controle Interno.

O estudo demonstra, também, que os servidores públicos não possuem autonomia para executar os estágios da despesa de forma sistêmica e harmônica, ficando toda a concentração de autoridade no Prefeito do Município e Secretários. Não há qualquer tipo de sistema de acompanhamento permanente dos estágios da despesa, ficando tudo sob a responsabilidade do Secretário Municipal, nem existem manuais ou regulamentos que definam as atribuições de cada servidor. Segundo a pesquisa algumas fases da despesa não são segregadas, fato que nos parece muito grave.

A pesquisa cumpriu seus objetivos principais, traçando um diagnóstico importante da situação, a qual deverá ser revista através de diversas ações como: a criação de um sistema de acompanhamento permanente, envolvendo os diversos setores da Administração Pública compreendidos no processo das fases da despesa, pela regulamentação eficaz por parte da Coordenação do Sistema de Controle Interno; o incentivo a capacitação dos servidores tanto

em nível técnico, como acadêmico; além do estabelecimento de mecanismos que possibilitem a descentralização de poder tão caracterizado nos sistemas patrimonialistas, tendo em vista que o mundo migra hoje para um modelo mais gerencial, mais preocupado com a economicidade e efetividade dos recursos públicos.

### Referências

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília.

\_\_\_\_\_. Lei de Responsabilidade Fiscal, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. – 2 ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed.- São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sérgio. **Direito financeiro e orçamento público: teoria e 500 questões**. – 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. – São Paulo: Malheiros, 2008.

PEREIRA, Otaviano. **O que é teoria**. 10 ed – São Paulo: Editora Brasiliense, 1995.

REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. – 32. ed. – Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade e gestão governamental: estudos especiais**. – 1. ed. – Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. – 2. Ed. – São Paulo: atlas, 2006.