

ROBERTA DA VEIGA

**UM ESTUDO DE PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE
CONTROLE INTERNO NA SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO DO
PARANÁ: ABORDANDO A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA
DESPESA.**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de MBA em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA
2005**

Sem sonhos, a vida não tem brilho. Sem metas, os sonhos não têm alicerces.

Sem prioridades, os sonhos não se tornam reais. Sonhe, trace metas, estabeleça prioridades e corra riscos para executar seus sonhos. Melhor é errar por tentar do que errar por se omitir! Não tenha medo dos tropeços da jornada.

Augusto Cury

AGRADECIMENTOS

A minha família pelo apoio e incentivo aos estudos, que muito contribui nesta minha caminhada.

Agradeço também ao meu noivo, cuja compreensão e colaboração foram inestimáveis.

Aos professores do Departamento de Pós-graduação da UFPR pelos seus ensinamentos e aos colegas e amigos do curso, que durante este ano, nos deram mostra de amizade e companheirismo.

RESUMO

VEIGA, R. UM ESTUDO DE PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO DO PARANÁ: ABORDANDO A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA. A necessidade de implantação de controles internos no setor público vem se destacando a cada dia, frente à crise de credibilidade dos atos e fatos públicos, desencadeados por escândalos que abalaram as relações entre os contribuintes e os setores públicos. A morosidade e a burocratização dos processos de execução da despesa, favorecem desvios, fraudes e dolos aos cofres públicos. Desta forma, evidencia-se a necessidade de implantação de controles internos na área pública, o presente trabalho foi conduzido relatando sobre o controle interno e a sua aplicação, foi exposto à estrutura operacional dos órgãos públicos, a sua formação e o papel que esta representa na sociedade, sendo focado também o contexto da contabilidade pública. Explanou-se sobre os princípios públicos, emanados na Constituição Federal e o aspecto da execução orçamentária e financeira da despesa, focando precipuamente a Licitação. O objetivo do presente trabalho é demonstrar a importância de controles internos, focando a execução orçamentária e financeira da despesa no contexto das aquisições de bens e contratação de serviços através de procedimentos licitatórios, exceto de obras e serviços de engenharia, sendo o estudo de caso a Secretaria de Estado da Educação do Paraná. Para atingir o objetivo do trabalho foi proposta a regulamentação da sistemática da despesa, focando todos os trâmites administrativos, operacionais e legais do processo de execução da despesa, para a devida formalização do ato público, desde o início do processo com a demanda da unidade interessada, relatando a função de cada departamento envolvido na execução da despesa, enfatizando todas as fases da despesa corroboradas na Lei n.º 4.320/64, até a devida homologação pelo ordenador da despesa. Após estudos, concluiu-se que os controles internos são necessários à eficiência e eficácia administrativa do ato público, o qual proporciona a agilização da execução dos processos, auxiliando a gestão governamental, apoiando o ordenador da despesa na correta aplicação dos procedimentos de execução da despesa. Assim, a proposta de implantação de controle interno contribui para minimizar os conflitos no processo de execução de despesa, formalizando as ações que estão sendo executadas pelos grupos envolvidos na sistemática da despesa, possibilitando constatar a veracidade e a confiabilidade das informações emanadas pelos órgãos competentes, bem como verificar se os trâmites necessários estão sendo realizados e principalmente identificar se estão sendo cumpridos os dispositivos legais norteadores da área pública.

Palavras-Chave: Administração Pública, Despesa, Controle Interno.

LISTA DE QUADROS

QUADRO N.º 01 - DEMONSTRATIVO DE RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	41
QUADRO N.º 02 - DEMONSTRATIVO DE RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA RECEITA.....	41
QUADRO N.º 03 - DEMONSTRATIVO DE INTERPRETAÇÃO DA RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA RECEITA.....	41
QUADRO N.º 04 - DEMONSTRATIVO DE RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	53
QUADRO N.º 05 - DEMONSTRATIVO RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA.....	53
QUADRO N.º 06 - DEMONSTRATIVO RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA.....	54
QUADRO N.º 07 - DEMONSTRATIVO DE INTERPRETAÇÃO DA RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA.....	54
QUADRO N.º 08 - DEMONSTRATIVO DE DISPENSA DE LICITAÇÃO.....	71
QUADRO N.º 09 - DEMONSTRATIVO DE PRAZOS MÍNIMOS DE PROPOSTAS DE LICITAÇÃO.....	75

LISTA DE SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Accountant
ARQ	Arquivo Geral
ASS JUR	Assessoria Jurídica
AUDIT	Auditoria Interna
CEE	Centro Estadual de Educação
CF	Constituição da Republica Federativa do Brasil
CGC	Cadastro Geral de Contribuintes
CL	Comissão de Licitação
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
DG	Diretor Geral
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FUNDEPAR	Fundação Educacional do Estado do Paraná
GAS	Grupo Administrativo Setorial
GFS	Grupo Financeiro Setorial
GPS	Grupo de Planejamento Setorial
IBAM	Instituto Brasileiro de Administração Municipal
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
PTG	Protocolo Geral
QDD	Quadro de Detalhamento da Despesa
SAD	Solicitação de Autorização para execução da Despesa
SAS	Statement on Auditing Produceres
SEED	Secretaria de Estado da Educação do Paraná
SEFA	Secretaria de Estado da Fazenda

SICAF	Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores
TCU	Tribunal de Contas da União
UI	Unidade Interessada

ÍNDICE

PENSAMENTO.....	II
AGRADECIMENTOS	III
RESUMO	IV
LISTA DE QUADROS	V
LISTA DE SIGLAS	VI
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	4
2.1. CONTROLES INTERNOS	4
2.1.1. Conceito e Objetivos.....	4
2.1.2. Tipos de Controles Internos.....	5
2.1.3. Controles Internos no Setor Público	8
2.2. ESTRUTURA OPERACIONAL DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA	13
2.2.1. Estrutura Governamental.....	14
2.2.2. Contabilidade Pública e Regimes aplicados	17
2.3. FUNDAMENTOS DO ORÇAMENTO.....	22
2.3.1. Princípios Orçamentários.....	23
2.4. RECEITAS E DESPESAS	31
2.4.1. Receita Pública.....	31
2.4.2. Estágios da Receita Pública	42
2.4.3. Despesa Pública.....	47
2.4.4. Estágios da Despesa	55
2.4.5. Licitação.....	62

3. METODOLOGIA.....	83
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	86
4.1. APRESENTAÇÃO DA SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO DO PARANÁ.....	86
4.1.1. A Missão da Secretaria.....	87
4.1.2. Princípios da Política Educacional.....	87
4.1.3. Linhas de Ação	87
4.1.4. Programas e Projetos	88
4.2. REGULAMENTAÇÃO DA SEED	89
4.2.1. Estrutura da SEED.....	90
4.2.2. Função e Funcionamento	92
4.3. CAMPO DE IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS.....	95
4.3.1. Síntese de Procedimentos.....	96
4.3.2. Proposta para Implantação de Controle Interno na execução da despesa sob a ótica orçamentária e financeira.....	98
5. CONCLUSÃO.....	118
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	121
7. ANEXOS.....	124
ANEXO I-DEMONSTRATIVO DE ELEMENTOS DA DESPESA.....	125
ANEXO II-SOLICITAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA EXECUÇÃO DE DESPESA.....	128
ANEXO III-FLUXOGRAMA DE PROCEDIMENTOS DE EXECUÇÃO DA DESPESA	130
ANEXO IV-MODELO DE QUADRO DE DETALHAMENTO DA DESPESA	139

1. INTRODUÇÃO

Entre todas as distorções da sociedade brasileira o Setor Público vem se destacando, frente à anarquia com que se encontra o sistema público, favorecendo desta forma desvios, fraudes e dolos aos cofres públicos, evidenciando a inexistência de controle interno e a falta de administração.

O setor público, por força da Constituição Federal de 1988, tem emanado em Lei a obrigatoriedade de adoção de um sistema de controle interno, conforme determina a seção IX Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária em seu art. 70 da CF:

A fiscalização, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Perante o exposto observa-se que a Constituição Federal institui que a fiscalização, contábil, financeira, orçamentária será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

A obrigatoriedade de que cada poder possua um sistema de controle interno, constitui num importante passo para a transparência nos atos e fatos públicos, demonstrando uma preocupação com a forma de conduzir a máquina pública.

Diante desse quadro, o Tema proposto - Um Estudo de Proposta para implantação de um Sistema de Controle Interno na Secretaria de Estado da Educação do Paraná: Abordando a Execução Orçamentária e Financeira da Despesa, tem como intuito minimizar as ineficiências na sistemática da execução despesa pública, propondo a implantação de um sistema de controle interno.

A implantação e implementação de controles internos na área pública, voltada para a execução das despesas, tem como escopo à melhora na sistemática dos processos, em busca da eficiência e efetividade operacional, demonstrando confiança e fidedignidade nos processo de execução de despesa, e observância a leis e normativos aplicáveis à área pública.

A importância de implantação de um sistema de controle interno, tendo por base o que a emana a constituição, é citada por PEIXE:

O Sistema de Controle é uma das funções, fundamentais que a Constituição de 1988, contempla em seu texto constitucional, com muita probidade instituído pelo legislado constituinte. Este Sistema é fundamental para qualquer organização, mormente nas organizações públicas, onde o volume dos recursos, em geral, é maior e, principalmente, no que se refere à aplicação de recursos escassos, de maneira eficiente. (PEIXE, 2002, p. 23)

Para um sistema de controle interno ser efetivo, destaca-se a necessidade de que os riscos materiais que possam afetar adversamente os objetivos a serem atingidos pela Administração Pública sejam reconhecidos e continuamente avaliados. Assim sendo, evidencia-se que os controles só serão eficazes se os riscos estiverem identificados e avaliados.

Tal ambiente vem da consciência de controle da administração pública, sua cultura de controle. Sendo efetivo quando as pessoas dos órgãos envolvidos sabem quais são as suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e têm a consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é certo da maneira certa. A postura de normas e procedimentos internos tem papel determinante neste componente.

A implantação de um controle interno sob o aspecto orçamentário e financeiro, tem como foco um processo constituído de vários elementos a serem

identificados, dentre outros se destacam: conhecer o ambiente de controle, avaliar e gerenciar os riscos e mapear as atividades de controle, para que sejam atingidos os objetivos da administração pública, nas seguintes categorias: eficiência, efetividade, legalidade, legitimidade e economicidade.

A implantação de controles internos no setor público tem como fulcro amenizar os conflitos existentes nas contas públicas sob a ótica orçamentária, financeira e operacional, verificando a observância à legislação vigente, visando assegurar a correta aplicação da legislação norteadora da área pública e avaliando o seu sistema operacional, ou seja, a sua eficiência e eficácia.

O objetivo geral deste trabalho é contribuir para o desenvolvimento de uma proposta de implantação de um sistema de controle interno sob a ótica orçamentária e financeira, em busca da melhora da eficácia e eficiência operacional do órgão.

Os objetivos são diretrizes que orientam as pesquisas, devendo ser estabelecidos antecipadamente para que seja possível completá-la.

Para a consecução do objetivo geral, foram delineados os objetivos específicos. Estes são considerados como partes distintas da futura redação, que irão delinear todos os aspectos do trabalho.

Os objetivos específicos da elaboração deste trabalho visam: demonstrar sobre Controle Interno; expor a estrutura operacional pertinente à gestão orçamentária e financeira na contabilidade pública; descrever sobre o estado de arte da despesa pública; expor sobre a Secretaria de Estado da Educação do Paraná e propor a implantação de um sistema de controle interno na execução da despesa.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Neste item será explanado sobre Controles Internos, posteriormente sobre a Gestão Orçamentária e Financeira, descrevendo sobre os Fundamentos do Orçamento, Receitas e Despesas, e dando um enfoque principalmente na Licitação, sendo abordado os diversos conceitos norteadores do assunto a ser apresentado.

2.1. CONTROLES INTERNOS

Este sub-item apresenta uma breve explicação a respeito dos controles internos, sua definição e objetivos, os tipos de Controles Internos, focando precipuamente os Controles Internos na área Pública.

2.1.1. Conceito e Objetivos

O controle interno representa um conjunto de procedimentos, métodos e rotinas adotados pela empresa para proteger os ativos, com a finalidade de produzir dados confiáveis e auxiliar na condução ordenada dos negócios da empresa, segundo ATIIE citando AICPA – American Institute of Certified Accountant, o controle Interno pode ser conceituado da seguinte forma:

O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATIIE, 1998, p. 110)

Segundo o AICPA – American Institute of Certified Accountant citado por COLLELA , os objetivos dos controles internos são:

- a) salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou de erros não intencionais;
- b) assegurar a validade e integridade dos dados contábeis que deverão ser utilizados pela gerência para a tomada de decisões. Controles internos representam um sistema de compensação automática

mediante o qual o trabalho contábil de um empregado é verificado por outro de funções independentes do primeiro;

- c) promover a eficiência operacional da empresa dentro de normas preestabelecidas. (COLLELA, 1984, p. 2)

2.1.2. Tipos de Controles Internos

O comitê do AICPA publicou o SAS (Statement on Auditing Practices) n.º 29, em outubro de 1958, subdividido o controle interno em contábil e administrativo, conforme segue:

CONTROLE INTERNO CONTÁBIL – compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre as tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custo-dia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO – compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional. E à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem-se aqui controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle de qualidade. (SAS, 1958)

Em essência, os controles internos têm por objetivo, proteger os ativos, dando validade aos valores contabilizados e promovendo eficiência na gestão da entidade. Esses controles podem ser de natureza contábil ou administrativa, conforme exposto acima, o contábil preocupa-se com a validação dos valores contabilizados e o administrativo com os processos utilizados pela empresa para evitar desvios ou anormalidades.

São exemplos de controles contábeis e administrativos, conforme define

ALMEIDA:

São exemplos de controles contábeis:

- sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- controles físicos sobre ativos;
- auditoria interna.

São exemplo de controles administrativos:

- análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos.
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudos de tempos e movimentos;
- análises das variações entre orçados e os incorridos;
- controle dos compromissos assumidos, mais ainda não realizados economicamente. (ALMEIDA, 1996, p. 50)

Os controles internos são baseados em manuais elaborados pela administração da empresa, determinando os cargos, suas obrigações e os procedimentos a serem seguidos para cada área da empresa.

A determinação e atribuição de cada cargo são importantes para assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados. Quando ocorrer algum erro ou irregularidade será detectado mais rapidamente de qual setor originou, ficando mais fácil sua correção.

Quando da determinação das obrigações de cada função dos cargos da entidade, recomenda-se que haja segregação de funções em todos os seus setores. Dessa forma, não há acúmulo de funções em um mesmo cargo, dificultando, assim, os possíveis erros ou desvios dentro do processo da empresa.

Para complementar os controles da empresa, a necessidade que haja uma contagem física periódica de seus ativos para que os registros sejam compatíveis com sua existência física.

Sendo assim, os Controles internos envolvem todas as ações tomadas pela administração, e contemplam as ações da gerência até a alta administração, pois são esses que, planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho da administração. Para fins de normalização o INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DE BRASIL, incluiu sob a denominação genérica controle todas as suas modalidades, sendo:

- Controles administrativos.
- Controles contábeis.
- Controles gerenciais.
- Controles de entradas, de saídas e de processamento de informação.
- Controles preventivos, de constatação e de direcionamento.
- Controles sistemáticos. (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DE BRASIL – Normas Brasileiras para o exercício da Auditoria Interna, 1991, p. 25)

Os controles internos ainda podem ser estruturados de acordo com a sua natureza, finalidade, conforme dispõem as Normas Brasileiras para o exercício da Auditoria Interna, sendo:

- Controles preventivos são os estabelecidos com a finalidade de evitar a ocorrência de erros ou desperdícios.
- Controles de constatação são os estabelecidos nas fases seguintes àquela em que são geradas as transações, como o objetivo de detectar a ocorrência de erros nas fases anteriores, propiciando a adoção de medidas corretivas.
- Controles de direcionamento são os estabelecidos com a finalidade de propiciar a ocorrência de certo(s) evento(s), ocasião em que a administração desencadeará de correção de rumos. (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DE BRASIL – Normas Brasileiras para o exercício da Auditoria Interna. (1991, p. 25)

O sistema contábil e o sistema de controle interno compreendem todo o plano da organização, todas as tomadas de decisões, frente a evitar erros e desperdícios, esses conjuntos de métodos e procedimentos são distintos para cada entidade, de acordo com os elementos e a sua essencialidade, mas a finalidade é a mesma proteger o patrimônio, promover a legitimidade, e confiabilidade dos registros contábeis, bem como promover a eficácia operacional da entidade.

Os elementos básicos que contribuem e identificam um bom sistema de controle interno, segundo COLELLA, são:

- políticas e procedimentos claramente determinados que levam em conta as funções de todos os setores da organização;
- um organograma adequado onde a linha de autoridade e conseqüente responsabilidade sejam definidas entre os diversos departamentos chefes encarregados de setores, tendo-se em conta a necessária segregação de funções;
- empregados com um grau de qualificação e habilidade para o cargo que ocupam;

- a certeza de que as normas estabelecidas estão sendo bem executadas. (COLELLA, 1984, p. 5)

Os controles internos são importantes também, para a gerência que pode visualizar as falhas e aprimorar os processos para tornar mais eficiente e eficaz os setores da entidade, e cabe somente a ele a criação, acompanhamento e manutenção dos controles internos, sendo aprimorado de acordo com a necessidade da entidade.

2.1.3. Controles Internos no Setor Público

O sistema de controle interno em órgãos governamentais tem o intuito de melhor aparelhar a tomada de decisão dos gestores públicos, bem como mostrar transparências com respeito aos gastos públicos.

O Controle Interno com foco na área pública é definido por SILVA:

... a finalidade de proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros não intencionais, além de assegurar o grau de confiabilidade das informações contábeis e financeiras. Ao tratar do controle interno, as normas constitucionais ainda obrigam que deverá prestar contas qualquer pessoa física e jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária. (SILVA, 2002, p. 208)

No âmbito da Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios conforme determina o caput do art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 "...obedecerá aos princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...". Tendo em vista esta determinação a CF/1988 na seção IX Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária em seu art. 70 decretou:

A fiscalização, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à

legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

A Constituição brasileira de 1988 institui que a fiscalização, contábil, financeira, orçamentária será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

Com respeito ao parágrafo supra, em um contexto geral a fiscalização do Setor Público é feita pelo Congresso Nacional tendo este, auxílio do Tribunal de Contas da União, e também pelo sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, sendo estes os TCU (Estado, Federal e Municipal) e o Congresso Nacional, o Executivo integra a Secretaria Federal de Controle Interno e o Poder Judiciário pelo Conselho da Justiça Federal.

Os controles internos compreendem um plano de todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência, e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam com os registros contábeis e financeiros.

O sistema de controle interno na administração público segundo SILVA envolve:

...as funções do controle devem ser exercidas em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo: .

- o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam atividades específicas do órgão controlado;
- o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda de bens pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (SILVA, 1991, p. 138)

Observa-se que a implantação de controles internos na área pública é mais complexa do que nas outras empresas, tendo em vista a materialidade envolvida, mas as aplicações de controles envolvem as mesmas citadas no tópico acima, os

controles contábeis e administrativos, principalmente no tocante a necessidade de segregação de funções e também de controles físicos, e os demais aplicados de forma a evitar a ocorrência de práticas ilícitas, que venham desonerar as atividades públicas.

O controle deve fazer parte de todas as atividades administrativas normais dos órgãos, a necessidade de implantar normas, manuais, regulamentos como forma de aumentar o grau de confiabilidade da administração pública, tem como finalidade demonstrar que os recursos públicos estão sendo aplicados de maneira eficiente e de forma eficaz operacionalmente, certificando que seus procedimentos são realizados buscando economia, além de estarem cumprindo os dispositivos legais pertinentes.

A Lei n. ° 4.320/64 em seu art. 77 dispõe sobre a verificação do controle dos atos e fatos na administração pública e envolve:

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.: o controle prévio, concomitante e o subsequente, sendo:

a) Controle Prévio

Este controle tem como característica ser preventivo podendo atuar de forma a aplicar os recursos públicos de maneira eficiente e controlada, antes da ocorrência do fato gerador da despesa e da respectiva receita, tendo em vista o que determina a legislação norteadora, PEIXE cita os seguintes instrumentos:

- elaboração de leis;
- lei do plano plurianual de investimentos;
- lei de diretrizes orçamentárias;
- lei do orçamento;
- decretos;
- resoluções;
- instrumentos e regulamentos;
- quadro de detalhamento da despesa;
- notas de provisão;

- notas de desfalque;
- licitação;
- contratos e
- notas de empenho. (PEIXE, 2002, p. 111)

b) Controle Concomitante

Este controle envolve os fatos durante a sua execução, no momento em que a unidade administrativa acompanha a execução orçamentária, de acordo com MEIRELLES (2000, p.613) “É todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação”. Observa-se que no contexto da receita e da despesa pública, segundo PEIXE, visam controlar:

- Receita Arrecadada – controlam-se os recolhimentos em face das guias, relações diárias, boletins, balancetes, extratos de contas correntes bancárias.
- Despesas realizadas – controladas com base na documentação enviada ao órgão contábil, devidamente classificada, e que permite verificar o cumprimento das normas legais em vigor, especialmente as relativas ao saldo na dotação própria e aos preceitos relativos às licitações.
- Inventariação permanente de bens e valores.
- Balancetes mensais.
- Análise comparativa de receitas e despesas. (PEIXE, 2002, p. 112)

c) Controle a Posteriori ou Subseqüente

O controle posteriori envolve os atos após a sua respectiva ocorrência, conforme ensina MEIRELLES (2000, p.613) “É o que se efetiva, após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Exemplos: a homologação do julgamento de uma concorrência; o visto das autoridades superiores em geral”.

PEIXE destaca, os seguintes procedimentos de controle posteriori:

- Tomada de contas dos ordenadores de despesas, agentes recebedores, tesoureiro ou pagadores;
- Tomada de contas dos responsáveis por estoques;
- Tomada de Contas quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque ou desvio de bens;
- Relação anual dos responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos;

- Prestação de contas nos casos definidos na legislação em vigor;
- Emissão de parecer de auditoria; e
- Relatório de gestão da administração, consubstanciado, evidenciando o que foi aprovado em orçamento e efetivamente executados, inclusive, justificando os possíveis desvios ocorridos na execução orçamentária. (PEIXE, 2002, p. 113)

Assim, observa-se que o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, se subordina ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral.

2.2. ESTRUTURA OPERACIONAL DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Neste sub-item será abordada a formação da sociedade e do Estado para compreender o papel da contabilidade na área pública.

O Estado é definido na Constituição Federal em seu art. 1º o qual compreende os seus respectivos fundamentos:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político;

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos, ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Segundo MEIRELLES (2000, p.54) "...o estudo da *Administração Pública* em geral, compreendendo a sua estrutura e as suas atividades, deve partir do conceito de *Estado*, sobre o qual repousa toda a concepção moderna de organização e funcionamento dos serviços públicos a serem prestados aos administradores".

Pode-se dizer que o Estado organizado, tem a finalidade de harmonizar sua atividade, de forma que atinja o objetivo de promover e satisfazer a prosperidade pública, ou seja, o bem comum, prestando-lhe utilidades.

Por serviços públicos, segundo MEIRELLES (2000, p.306) "...é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundária da coletividade ou simples conveniência do Estado".

Verifica-se desta forma que o Estado tem como finalidade à prestação de serviços e utilidades aos seus contribuintes, sendo organizado com o intuito de harmonizar sua atividade, de forma que atinja o objetivo de promover e satisfazer a

prosperidade, ou seja, o bem comum, conforme nos ensina KOHAMA:

Os serviços que competem exclusivamente ao Estado são considerados “serviços públicos” propriamente ditos, pois a sua prestação visa satisfazer “necessidades gerais da coletividade” para que ela possa substituir e desenvolver-se, enquanto os prestados por delegação consideram-se “serviços de utilidade pública”, em virtude de tais serviços visarem “facilitar a existência do indivíduo na sociedade”, pondo à sua disposição utilidades que lhe proporcionam mais comodidade, conforme e bem-estar. (KOHAMA, 1998 p. 24)

A função do serviço público envolve atividade que supera a esfera do interesse individual, por ser de interesse da comunidade e a satisfação das necessidades do indivíduo na coletividade.

2.2.1. Estrutura Governamental

A sociedade, sendo um complexo das relações do homem com seus semelhantes, tem como necessária à sociedade política que dá condições à existência a outras sociedades. A sociedade política contempla um ente criado pelos indivíduos que os representará, onde a vontade da maioria será à vontade da sociedade. Tem como base o contrato social, nascido do pacto edificado pela vontade de seus membros.

Conforme citação de SLOMSKI (2001, p.254) “As cláusulas desse contrato são de tal modo determinadas pela natureza do ato que a menor modificação as tornaria inúteis e sem efeito, de sorte que, embora talvez jamais tenham sido formalmente enunciadas, são em toda parte as mesmas”.

Verifica-se que o termo definidor dessa sociedade política refere-se ao Estado. A origem do Estado enquanto *polis* apresenta uma reconstrução histórica das etapas da humanidade passando das formas mais primitivas às mais evoluídas, até chegar à sociedade perfeita, o Estado.

O Estado constitui-se de três elementos: os materiais, os formais e o final, sendo o elemento material constituído pela população, elemento humano e comum a todas as sociedades; e o território que é a porção limitada do globo, determinando as fronteiras da soberania, conforme nos ensina MEIRELLES:

O Estado é constituído de três elementos originários e indissociáveis: *Povo, Território e Governo Soberano*. *Povo* é o componente humano do Estado; *Território*, a sua base física; *Governo soberano*, o elemento condutor do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e auto-organização emanado do Povo. Não há nem pode haver Estado independente sem *Soberania*, isto é, sem esse poder absoluto, indivisível e incontestável de organizar-se e de conduzir-se segundo a vontade livre de seu Povo e de fazer cumprir as suas decisões inclusive pela força, se necessário. (MEIRELLES, 2000 p. 55)

A vontade do estado consiste em um ato emanado do elemento formal constituído pelo ordenamento jurídico, o qual representa um conjunto das normas emanadas pelo Estado, segundo MEIRELLES (2000, p.55) “Esses poderes são imanentes e estruturais do Estado... ..a cada um deles correspondendo uma *função que lhe é atribuída com precipuidade.*”

O contrato social escrito pelo Estado representa a nossa Constituição Federal que se obriga a prestar serviços aos cidadãos e estes se submeter às leis decretadas pelo estado, sendo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Esta máquina estatal é denominada por KOHAMA (1998, p.31) “Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas”.

A organização do estado está dividida em administração direta e indireta, conforme determina a legislação federal, mais detidamente o Decreto-Lei n.º 200/67, o qual dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, e dá outras providências, destaca-se o art. 4º o qual define administração direta e indireta:

Art. 4º. A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

a) Autarquias;

b) Empresas Públicas;

c) Sociedades de Economia Mista;

d) Fundações Públicas. (Alínea acrescentada pela Lei nº 7.596, de 10.04.1987)

Parágrafo único. As entidades compreendidas na Administração indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade. (Antigo parágrafo 1º, transformado em parágrafo único com a revogação dos parágrafos 2º e 3º, pela Lei nº 7.596, de 10.04.1987)

Verifica-se que a administração direta é a organização do estado. A administração indireta é caracterizada pela prestação de serviços públicos, delegados pela administração direta, a entidades por eles criadas.

O estado exerce sua função dividindo o poder em três partes, consubstanciado no art. 2º da Constituição Federal "São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário".

O Poder Executivo segundo DOWER (1988, p.65) "...tem por missão a administração geral da coisa pública, a gestão da fazenda do Estado, a execução das leis, para o que, expede decretos e regulamentos". De acordo com Constituição Federal em seu Art. 76. "O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado."

O Poder Legislativo elabora as normas jurídicas, de acordo com JOSÉ DA

SILVA (2003, p.507) "A função legislativa de competência da União é exercida pelo *Congresso Nacional*, que se compõe da *Câmara dos Deputados* e do *Senado*".

O Poder Judiciário tem por objetivo a solução de conflitos de interesse em situações específicas, de acordo com JOSÉ DA SILVA (2003, p.550) "...têm por função compor conflitos de interesses em cada caso concreto".

Segundo JOSÉ DA SILVA é exercido pelos seguintes órgãos:

- (1) Supremo Tribunal Federal;
- (2) Supremo Tribunal de Justiça;
- (3) Tribunais Regionais Federais e Juizes Federais;
- (4) Tribunais e Juizes do trabalho;
- (5) Tribunais e Juizes Eleitorais;
- (6) Tribunais e Juizes Militares;
- (7) Tribunais e Juizes dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.
(JOSÉ DA SILVA, 2003 p. 553)

Resumidamente, a estrutura governamental está dividida em administração direta e indireta. A administração direta, caracterizada pela organização do estado, exerce sua função pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. E a administração indireta, que é o poder que o estado tem de delegar suas funções a outras entidades, que como o estado, possuem os mesmos direitos e obrigações.

2.2.2. Contabilidade Pública e Regimes aplicados

A contabilidade envolve um conjunto de técnicas capazes de produzir relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

A contabilidade pública é destaca por SILVA como:

A escrituração contábil objetiva a exata determinação do patrimônio e de suas modificações, em decorrência das variações patrimoniais; é, portanto, obrigatório, o registro de todos os fatos contábeis que imprimam ou possam imprimir, pelas situações jurídicas deles decorrentes, alterações

qualitativas ou quantitativas nos elementos que integram o patrimônio do Estado. (SILVA, 2002, p. 272)

Seu objetivo visa captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno através de metodologias especialmente concebidas para tal, que utiliza-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Conforme elucida SLOMSKI:

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (SLOMSKI, 2001, p. 27).

Com isto procura-se evidenciar os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, demonstrando os recursos orçamentários vigentes no programa do Governo e das despesas empenhadas às contas desses recursos e das respectivas disponibilidades orçamentária. Visualizando, também, a situação líquida patrimonial, resultante ou não da execução do orçamento, e do controle de todo e qualquer fundo confiado à outra entidade.

Para a contabilização das receitas e despesas, exigidas tanto pela Lei n.º 4.320/64 e pela Lei n.º 101/00 são necessárias a adoção de alguns regimes de escrituração contábil. Três são os regimes utilizados pela contabilidade: regime de caixa, regime de competência e regime misto.

Destaca-se que o Exercício Financeiro corresponderá a um ano civil, conforme dispõe o art. 34 da Lei n.º 4.320/64 "O exercício financeiro coincidirá com o ano civil". Este artigo obedece ao emanado constitucional que estabelece em seu

art. 165, § 9º, inciso I da Constituição Federal de 1988 "...dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual".

O regime de caixa considera como receita e despesa do exercício tudo o que se receber ou se pagar durante o ano financeiro, mesmo que se trate de receitas e despesas de exercícios anteriores, segundo KOHAMA:

...a receita é reconhecida no período em que é arrecadadas e a despesa paga nesse mesmo período. Portanto, regime de caixa é o que compreende, exclusivamente, todo os recebimentos e pagamentos efetuados no exercício, mesmo aqueles relativos a período contábeis anteriores. (KOHAMA, 1998 p. 58)

Pelo regime de competência, as receitas lançadas e não arrecadadas e as despesas empenhadas e não pagas serão apropriadas para o exercício seguinte como se de fato houvessem sido realizadas, em consonância com o Princípio Fundamental da Competência, conforme nos ensina PISCITELLI:

O princípio da competência é pacífica e universalmente adotado pela Contabilidade. No Brasil, foi expressamente incorporada a legislação contábil, tanto pela manifestação normativa da entidade da respectiva categoria contábil, como pelo Direito Comercial. (PISCITELLI , 1997 p. 35).

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 750/93 dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade, tendo em vista o contido no parágrafo supramencionado, destaca-se o Princípio da Competência corroborado no art. 9:

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento.

O regime misto, que é o adotado no Brasil, envolve os dois regimes supramencionados. As receitas são tratadas pelo regime de caixa, isto é, a receita lançada e não arrecadada não é apropriada, mas inscrita em dívida ativa,

constituindo-se receitas apenas no período em que efetivamente for recebida. As despesas são contabilizadas pelo regime de competência, isto é, as despesas empenhadas e não pagas até o exercício findo são consideradas como despesas do exercício e classificadas na conta financeira de restos a pagar.

Este regime de contabilização está legalmente amparado pela Lei n.º 4.320/64 em seu artigo 35 e incisos:

Pertencem ao exercício financeiro:
 I - as receitas nele arrecadadas; e
 II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Com este artigo a Lei n.º 4.320 só se fez confirmar o regime misto para a gestão financeira adotado no Brasil, segundo MACHADO e REIS:

- de caixa para as receitas efetivamente arrecadadas. Sucede, porém, que as receitas lançadas, embora não arrecadadas, pertencem ao exercício, figurando, quando não recebidas, como dívida ativa;
 - de exercício ou de competência para os empenhos legalmente feitos, liquidados, pagos e não pagos, que constituem, portanto, a totalidade da execução orçamentária, no exercício financeiro a que se referem.
- Consideramos legalmente empenhadas as despesas que:
- são ordenadas por agente legalmente empenhadas investido na autoridade de empenhar, inclusive por delegação de competência;
 - tenham sido previamente empenhadas;
 - tenham sido previamente autorizadas no orçamento ou em créditos adicionais e extraordinários;
 - obedeceram ao processo de licitação ou tenham sido dispensadas desta obrigação. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 91).

Este regime de contabilização visa atender ao Princípio Fundamental da Competência, considerando as receitas quando efetivamente realizadas e as despesas quando efetuados os empenhos, ou seja, a obrigação de pagamento a terceiros.

Com respeito ao conceito contábil do registro da receita e da despesa, destaca-se o contido no Manual de Procedimentos das Receitas Públicas pela CETIL:

A contabilidade mantém o processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime orçamentária da receita, de forma que atenda todas as demandas de informações da execução orçamentária sob a ótica de caixa. No entanto, a contabilidade, sem deixar de observar a Lei n.º 4.320/64, deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade de Competência, Prudência e Oportunidade, além dos demais princípios. A Harmonia entre os princípios contábeis e orçamentários é a prova da eficiência da administração pública. (CETIL, 2004, p. 23).

Conforme exposto observa-se que o enfoque patrimonial deve ser aplicado na administração pública em consonância com o que dispõe a Lei n.º 4.320/64 e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, para suspensão do conceito de patrimônio líquido sem deixar de aplicar o enfoque orçamentário e financeiro.

2.3. FUNDAMENTOS DO ORÇAMENTO

No presente sub-item serão explanados sobre os Fundamentos do Orçamentos, os Princípios Orçamentários de maior representatividade, especialmente os consubstanciados na legislação brasileira.

A ação planejada do Estado, tanto na manutenção de suas atividades, quanto na execução de seus projetos, se materializa através do orçamento público, sendo este o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como os dispêndios a serem efetuados. Conforme elucida o Decreto-Lei n.º 200/67 em seu art. 16 e o seu parágrafo único:

Art. 16. Em cada ano, será elaborado um orçamento-programa que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

Parágrafo único. Na elaboração do orçamento-programa serão considerados, além dos recursos consignados no Orçamento da União, os recursos extra-orçamentários vinculados à execução do programa do Governo.

Em contrapartida de acordo com o Decreto-Lei n.º 200/67 em seu art. 18 "...toda atividade deverá ajustar-se à programação governamental e ao orçamento-programa...". Assim, se por um lado o planejamento se traduz num programa plurianual, o orçamento-programa é o detalhamento de cada uma das suas etapas.

A técnica do orçamento-programa é definida por GIACOMONI como:

A necessidade de que os objetivos governamentais sejam claramente definidos é a primeira condição para a adoção do Orçamento-programa. Alguém preciosista pode argumentar que a seleção de objetivos é parte integrante da função de planejamento. É verdade, mas também é verdade que o Orçamento-programa se caracteriza Por ser elo de ligação entre a função planificadora e as funções administrativas de gerência, avaliação, controle etc. O interesse do Orçamento-programa nos objetivos é facilmente justificável: sem a adequada definição dos mesmos não há Orçamento-programa. (GIACOMONI, 1998, p. 152)

Entende-se por orçamento-programa aquele que discrimina as despesas segundo a sua natureza, dando ênfase aos fins (e não aos meios), de modo a demonstrar em que e para que o Governo gastará, e também quem será responsável pela execução de seus programas. As grandes áreas de atuação são classificadas como funções, desdobradas em programas, subprogramas, atividades e projetos, subatividades e subprojetos, tudo de acordo com a classificação funcional-programática estabelecida na legislação pertinente.

2.3.1. Princípios Orçamentários

Na elaboração orçamentária deve-se dar ênfase aos princípios orçamentários que são premissas, linhas norteadoras de ação a serem observadas na elaboração da proposta, o que não exclui modificações e a evolução desses princípios ao longo do tempo. O orçamento público representa uma tentativa de restringir, de disciplinar o grau de arbítrio do soberano, de estabelecer algum tipo de controle legislativo sobre a ação dos dirigentes, em face de suas prerrogativas de cobrarem tributos da população.

Os princípios orçamentários de maior representatividade, integrados na legislação brasileira, são

a) Princípio da Unidade

Entende-se por princípio da unidade a existência de somente um orçamento, para a apreciação das despesas e receitas do estado, SILVA (2002, p.46) nos ensina que "... todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária. Os orçamentos devem, por conseguinte estar integrados num só ato

político do Poder legislativo, sempre com o objetivo maior de satisfazer às necessidades coletivas.”

O princípio da unidade envolve dois aspectos importantes, o da unidade de formal do documento orçamentário e o de unidade de caixa, o formal sendo o próprio orçamento, este sendo único, e o de caixa é explanado por SILVA

Esse princípio está relacionado estritamente com a prática da movimentação financeira do Tesouro consubstanciado no chamado princípio de unidade de caixa e significa que não deve haver recursos separados e independentes, pois todos os recursos devem fluir para uma caixa única e, portanto, as organizações públicas devem manter sob um só comando as disponibilidades. (SILVA, 2002, p. 46)

A adoção deste princípio facilita a análise e aprovação por parte do Poder legislativo, devido ao orçamento apresentar-se em um documento único, contribuindo para compreensão do executivo e também para consultar por parte de quem quer que seja, SILVA (2002, p.46) destaca que “... é fácil concluir, pois, que o princípio da unidade facilita o cumprimento da fiscalização orçamentária e financeira por parte do Poder Legislativo”.

b) Princípio da Universalidade

Por esse princípio o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referente aos Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, onde cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento. Este princípio está claramente incorporado na Lei n.º 4.320/64, nos seguintes dispositivos:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômica-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Art. 3º A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada ou que por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no art. 2º.

Observa-se que a principal razão de observância ao princípio da universalidade é comentada por GIACOMONI (1998 p.68) "... é considerada indispensável para o controle parlamentar sobre as finanças públicas", este princípio dá ao Legislativo as seguintes possibilidades, conforme define GIACOMONI:

- a) conhecer a *priori* todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autoridade para a respectiva arrecadação e realização;
- b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar;
- c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atende-las. (GIACOMONI, 1998, p. 68)

Conforme exposto a principal razão de se seguir este princípio é dar ao Poder Legislativo condições de aprovar os programas, as receitas e as despesas do setor público em sua totalidade, portanto impedindo que o Poder Executivo cobre receitas ou realize despesas sem prévia autorização do legislativo, observando o que determina a Constituição Federal de 1988.

c) Princípio do Orçamento Bruto

Esse princípio é sinteticamente definido por GIACOMONI "Todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução". Esta regra está vinculada ao princípio da universalidade conforme Sant'Anna e Silva, citado por GIACOMONI:

Estas duas regras, regra do orçamento bruto e regra da universalidade, são consideradas, a justo título, como a condição essencial do controle financeiro pelas Assembléias. No momento em que o Parlamento é chamado a votar impostos e a fixar as despesas que são o seu fundamento e a sua medida, é necessário que o orçamento lhe apresente a lista de todas as despesas e de todas as receitas. Não há razão alguma para

subtrair uma despesa qualquer ao controle do Parlamento. (GIACOMONI, 1998, p. 72)

Destaca-se que o orçamento deve compreender as receitas e despesas, não sendo admitido nenhum tipo de dedução, conforme preceitua a Lei n.º 4.320/64 em seu art. 6 “Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

d) Princípio da Anualidade

A anualidade do orçamento compreende um determinado período de tempo, geralmente um ano, de acordo com SILVA existem preceitos com diferentes posições entre as receitas e despesa, sendo:

Em matéria de despesa, a regra é de aplicação direta, já que as autorizações para gastar são votadas pelo Poder Legislativo para o período de um ano.

Contudo, no que se refere às receitas, o princípio não tem um sentido direto e concreto, uma vez que o cálculo dos prováveis ingressos constitui mera previsão dirigida à procura do equilíbrio orçamentário, pois as receitas dependem de leis impositivas especiais de vigência permanente e sempre votadas anteriormente à Lei do Orçamento. (SILVA, 2002, p. 45)

Destaca-se que a Constituição de 1988 configura sobre a regra da anualidade em seu art. 165, § 5º, conforme segue:

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

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

§ 5º. A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O presente princípio intensifica o controle do orçamento, segundo SILVA:

A razão institucional que fundamenta a regra da anualidade consiste em que a prerrogativa de controle prévio e subsequente por parte do Poder Legislativo deve ser realizada de modo mais freqüente possível; não fosse o princípio da anualidade, o Congresso ficaria impedido de exercer um controle mais eficaz. (SILVA, 2002, p. 46)

e) Princípio da Não-afetação da Receita

O princípio de não-afetação da receita compreende que o orçamento não deve ser vinculado, portanto, nenhuma parcela da receita pode ser destinada a atender determinado gasto, destaca-se a definição de Sant' Anna e Silva citado por GIACOMONI (1998, p.75) "Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou compreendida para atender a certos e determinados gastos".

Este princípio tem por observância o que determina a Constituição Federal de 1988 em seu art. 167, inciso IV:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (NR) (Redação dada ao inciso pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, DOU 31.12.2003, com efeitos a partir de 45 dias da publicação)

Observa-se que está regra visa dirimir a vinculação de receitas de impostos ou taxas, com determinado tipo de programa, visando atender as despesas conforme a necessidade dos recursos.

f) Princípio da Especificação

Considerando mais uma norma relativa a área orçamentária, GIACOMONI (1998, p.77) define esse princípio como "...as receitas e as despesas devem

aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação”.

O princípio da especificação, trata da discriminação detalhada dos itens do orçamento, contribuindo posteriormente para o acompanhamento e fiscalização do parlamento, de acordo com SILVA:

Como meio de controle prévio das receitas e despesas do Estado, é natural que o orçamento apresente dois grandes itens bem divididos e discriminados. A regra da especificação vincula-se, portanto, com a classificação das receitas e despesas, sendo que as primeiras obedecem a critérios estabelecidos no Código Tributário e as segundas, a critérios econômicos, financeiros e institucionais. (SILVA, 2002, p. 53)

Um orçamento amplamente especificado, fornecerá condições ideais de programação e acompanhamento, contribuindo também sobre os aspectos no contexto administrativo, econômico e contábil.

g) Princípio da Exclusividade

O orçamento público tendo em vista o que institui o princípio da exclusividade, deve apenas tratar de assuntos de matéria orçamentária, não deve conter matéria estranha, SILVA destaca que:

O princípio da exclusividade é o que decorre do aspecto jurídico do orçamento, ou seja, como ato-condição, significando que a lei de meios não poderá conter dispositivo estranho à fixação das despesas e previsão das receitas, ressalvada a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita, bem como a autorização para destinação do superávit ou cobertura do déficit. (SILVA, 2002, p. 52)

Observa-se que SILVA destaca o contido no art. 7 da Lei n.º 4.320/64, conforme segue:

Art. 7º. A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:
I - abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43;
II - realizar em qualquer mês do exercício financeiro operações de crédito

por antecipação da receita, para atender a insuficiência de caixa.

§ 1º. Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender à sua cobertura.

Este artigo ressalta a possibilidade da Lei orçamentária autorizar a abertura de créditos suplementares, bem como de créditos para atender o caixa, visando atender a exclusividade da matéria orçamentária.

h) Princípio do Equilíbrio

Por este princípio entende-se que o orçamento deve manter o equilíbrio, entre as despesas e as receitas previstas para cada exercício financeiro.

A existência de vários debates entre autores e doutrinadores frente ao conceito de equilíbrio orçamentário, devido à sua complexidade de aplicação, SILVA (2002, p.52) destaca que "... podemos afirmar que o princípio do equilíbrio tem conotação meramente financeira e deve ser observado necessariamente a longo prazo".

Destaca-se a seguir um comentário citado por SILVA, de uma publicação do Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM):

Deve-se entender equilíbrio das contas públicas não como a igualdade aritmética entre a receita estimada e a despesa fixada para um exercício, embora isto acabe se verificando na proposta orçamentária, mais sim como a necessidade de a organização estatal planejar e executar o financiamento de suas ações com base, em princípio, nos recursos financeiros disponíveis. Isto significa dizer que caberá à Administração gastar somente em função da arrecadação do dinheiro sobre o qual não haja a reivindicação de terceiros, ou seja, que não constitua obrigação de pagamento. (SILVA, 2002, p. 50)

i) Princípio da Clareza

O orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa, podendo ser compreendido por qualquer indivíduo, conforme destaca GIACOMONI

(1998, p.81) "...deve ser apresentado de forma em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou por interesse, precisam manipula-lo".

j) Princípio da Publicidade

O princípio da publicidade envolve a publicação de todo o conteúdo orçamentário em veículos oficiais de comunicação, para conhecimento público e para a eficácia de sua validade, conforme define GIACOMONI (1998, p.81) "...por sua importância e significação e pelo interesse que desperta, o orçamento público deve merecer ampla publicidade. Formalmente, o princípio é cumprido, pois, como as demais leis, é publicado nos diários oficiais".

k) Princípio da Exatidão

Por parte relativa ao princípio da exatidão, o mesmo foca questões orçamentárias sob o aspecto técnico e ético, conforme esclarece GIACOMONI (1998, p.81) "Desde os primeiros diagnósticos e levantamentos com vistas na elaboração da proposta orçamentária, deve existir grande preocupação com a realidade e com a efetiva capacidade do setor público de nela intervir de forma positiva através do orçamento".

2.4. RECEITAS E DESPESAS

Neste sub-item serão abordados os conceitos de receitas e despesas públicas, seus tipos e fases para sua execução. No contexto da despesa pública, será focado a Licitação consubstanciada na Lei n.º 8.666/93.

2.4.1. Receita Pública

a) Conceito, Regulamentação e Contabilização

Este tópico trata da receita das entidades de direito público compreendendo o que determina a Lei n.º 4.320/64 em seu art. 9:

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Observa-se que a Lei n.º 4.320/64 não conceitua o que vem a ser Receita, desta forma destaca-se as seguintes definições de receita nos seguintes grupos evidenciados por MACHADO e REIS :

- a) em *sentido lato*, como um conjunto de entradas financeiras no Patrimônio, oriundas de fontes diversificadas, conquanto possam existir reivindicação de terceiros sobre alguns desses valores;
- b) em *sentido restrito*, como um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o Patrimônio na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. Essas receitas resultam de Leis, contratos, convênios, de tributos de lançamento diretos e outros. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 29)

Desta forma evidencia-se que a Receita Pública vem a ser o recolhimento de ingressos ou entradas, para os cofres públicos, em qualquer esfera governamental, tendo como finalidade atender as despesas públicas.

A Lei n.º 4.320/64 regulamenta os ingressos de disponibilidade de todos os

entes da federação classificando-os em dois grupos: orçamentários e extra-orçamentários, definidos no Manual de Procedimentos de Receita Pública-CETIL como:

Os ingressos orçamentários são aqueles pertencentes ao ente público arrecadados exclusivamente para aplicação em programas e ações governamentais. Estes ingressos são denominados Receita Pública. Os ingresso extra-orçamentários são aqueles pertencentes a terceiros arrecadados pelo ente público exclusivamente para fazer face às exigências contratuais pactuadas para posterior devolução. Estes ingressos são denominados recursos de terceiros. (CETIL, 2004, p. 14)

Os registros contábeis das Receitas Públicas envolvem os conceitos contábeis e orçamentários, tendo em vista o seu reflexo na variação da situação patrimonial líquido dos entes públicos, de acordo com estes efeitos as receitas são discriminadas em efetiva e não efetiva, segundo o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL:

A Receita Pública Efetiva é aquela em que os ingresso de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes por isto alteram a situação líquida patrimonial.

A Receita Pública Não-Efetiva é aquela em que os ingresso de disponibilidade de recursos foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e por isto não alteram a situação líquida patrimonial. (redação alterada conforme retificação do Diário Oficial da União – 17.05.2004) (CETIL, 2004, p. 14)

Desse modo, após a devida constatação da Receita em efetiva ou não efetiva, é a aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade para o reconhecimento de direitos antes da efetivação do correspondente ingresso de disponibilidades, para o devido reconhecimento da Receita Pública.

Posteriormente aplica-se o regime orçamentário de caixa conforme exposto no sub-item 2.2.2 Contabilidade Pública e Regimes aplicados do presente trabalho, o qual resultam em registro contábil do ingresso de recursos, provenientes de receitas anteriormente reconhecidas ou reconhecidas no momento do recebimento.

b) Classificação Econômica da Receita Pública

A classificação econômica da receita orçamentária é aquela que, devidamente discriminada, na forma do Anexo n.º 3 da Lei n.º 4.320/64, integra o orçamento público. São os tributos, as rendas, as transferências, as alienações os retornos de empréstimos e as operações de créditos por prazos superiores há doze meses. As arrecadações das receitas deste grupo dependem de autorização legislativa que é a própria Lei Orçamentária. Realizam-se estas receitas pela execução do orçamento.

As receitas orçamentárias classificam-se por categorias econômicas que podem ser receitas correntes e receitas de capital.

b.1) Receitas Correntes

O art. 11 § 1º da Lei n.º 4.320/64 dispõe sobre as receitas correntes sendo:

São Receitas Correntes as receitas tributárias de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Com respeito às receitas correntes evidencia-se que são todos os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais, para a devida aplicação em despesas correntes, visando atingir os objetivos e metas dos programas de governo.

De acordo com a Lei n.º 4.320/64, as receitas correntes subdividem-se nas seguintes categorias econômica, conforme disposto em seu § 4º:

A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:
Receita Tributária
 Impostos
 Taxas
 Contribuição de Melhoria

Receita de Contribuições
Receita Patrimonial
Receita Agropecuária
Receita Industrial
Receita de Serviços
Transferências Correntes
Outras Receitas Correntes.

Com relação à classificação da receita supramencionada, segue a definição de suas características essenciais, sendo:

b.1.1) Receita Tributária

A receita tributária é definida pelo Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL como:

São os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dessa forma, é uma receita privativa das entidades investidas do poder de tributar; União, Estados, Distrito Federal e os Municípios. (CETIL, 2004, p. 16)

Segundo MACHADO e REIS (2002/2003, p.37) a receita tributária "...no âmbito de cada esfera governamental, é aquela oriunda da sua competência de tributar, conforme o dispositivo da Constituição".

Desta forma observa-se que a receita tributária consiste na cobrança de tributos pagos pelos cidadãos em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do Estado. Dentre estas receitas pode-se destacar os tributos consubstanciados no Código Tributário Nacional, contido no seu art. 3 como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada" e define suas espécies da seguinte forma:

Imposto – conforme art. 16, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Taxa – de acordo com o art. 77, as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Contribuição de Melhoria – segundo o art. 81, a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

b.1.2) Receita de Contribuições

A receita de contribuições é definida pelo Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL como:

É o ingresso proveniente de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção nas respectivas áreas. Apesar da controvérsia doutrinária sobre o tema, suas espécies podem ser definidas da seguinte forma:

Contribuições sociais – destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a previdência social, a saúde e a assistência social;

Contribuições de Intervenção no domínio Econômico – deriva da contraprestação à atuação estatal exercida em favor de determinado grupo ou coletividade.

Contribuições de Interesse das categorias profissionais ou econômicas – destinadas ao fornecimento de recursos aos órgãos representativos de categorias profissionais legalmente regulamentadas ou a órgãos de defesa de interesse dos empregadores ou empregados. (CETIL, 2004, p. 17)

De acordo com o exposto observa-se que as receitas de contribuições são aquelas resultantes de contribuições sociais e das contribuições econômicas.

b.1.3) Receita Patrimonial

A receita Patrimonial é definida pelo Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL (2004, p.16) como “É o ingresso proveniente de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente, de aplicações de disponibilidades em opções de mercado e outros rendimentos oriundos de ativos permanentes”.

De acordo com MACHADO e REIS (2002/2003, p.37) receita patrimonial “refere-se ao financeiro da fruição do patrimônio, seja decorrente de bens mobiliários ou imobiliários, seja advinda de participação societária, seja oriunda de superávits apurados nas operações de alienações de bens patrimoniais”.

Com relação à receita patrimonial conforme exposto pode-se verificar que tal recurso é proveniente da exploração dos seus bens patrimoniais, sendo mobiliários ou imobiliários, bem como de rendas obtidas na aplicação de fundos em inversões financeiras, ou de produto da renda de bens de propriedade do Estado.

b.1.4) Receita Agropecuária

A receita agropecuária é conceituada no Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL como:

É o ingresso proveniente de atividade ou da exploração agropecuária de origem vegetal ou animal. Incluem-se nesta classificação as receitas advindas da agricultura (cultivo do solo), da pecuária (criação, recriação ou engorda de gado e de animais de pequeno porte) e das atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários em instalações existentes nos próprio estabelecimentos. (CETIL, 2004, p. 17)

De acordo com MACHADO e REIS (2002/2003, p.37) a receita agropecuária “é a resultante das atividades ou explorações agropecuárias, envolvendo as produções vegetal e animal e seus derivados, bem como atividades de beneficiamento ou transformações desses produtos, em instalações existentes nos próprios estabelecimentos”.

Destaca-se que tais recursos oriundos da exploração agropecuária são classificados em Receita da Produção Vegetal, Receita da Produção Animal e Derivados e Outras Receitas Agropecuárias.

b.1.5) Receita Industrial

A receita industrial é a receita oriunda de exploração direta, por parte do Estado de atividades industriais, segundo MACHADO e REIS (2002/2003, p. 37) "...é a proveniente de atividades industriais, definidas como tais pela Fundação IBGE e exploradas diretamente pelo Município ou outra entidade Governamental". Alguns exemplos de receita industrial são as derivadas da atividade industrial de extração mineral, de transformação, de construção e outras.

b.1.6) Receita de Serviços

As receitas de serviços são as provenientes da exploração de atividades comerciais, segundo MACHADO e REIS (2002/2003, p.37) "...é a derivada de prestação de serviços de comércio, transportes, comunicações, serviços hospitalares etc".

De acordo com o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL (2004, p.18) são exemplos de receitas de serviços as "...portuários, armazenagem, de inspeção e fiscalização, judiciário, processamento de dados, vendas de mercadorias e produtos inerentes à atividade da entidade e outros serviços".

b.1.7) Transferência Corrente

São as receitas de transferência, conforme descreve MACHADO e REIS:

São as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de Direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas de manutenção e funcionamento, conforme condições estabelecidas pela entidade repassadora, ou pela própria administração da entidade, de acordo com suas necessidades. Estas receitas, pelo disposto neste parágrafo, destinam-se a atender a despesas classificáveis em Despesas Corrente. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 37)

As Transferências correntes são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado, destinados ao atendimento de despesas correntes.

b.1.8) Outras Receitas Correntes

De acordo com o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL (2004, p.18) são classificadas como outras receitas correntes "...os ingressos provenientes de outras origens não classificáveis nas subcategorias econômicas anteriores. (redação alterada conforme retificação publicada no Diário Oficial da União – 29.06.2004)".

São classificadas como outras receitas correntes as oriundas de multas, juros de mora, cobrança da dívida ativa, indenizações, restituições e outras receitas sem classificação específica.

b.2) Receitas de Capital

O art. 11 § 2º da Lei n.º 4.320/64 dispõe sobre as receitas de capital sendo:

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda o superávit do Orçamento Corrente .

De acordo com a Lei n.º 4.320/64, as receitas de capital subdividem-se nas seguintes categorias econômica, conforme disposto em seu § 4º:

A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:
RECEITA DE CAPITAL
Operações de Créditos
Alienação de Bens
Amortização de Empréstimos
Transferências de Capital
Outras Receitas de Capital.

b.2.1) Operações de Créditos

De acordo com o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL (2004, p.18) são classificadas como operações de créditos "...ingresso provenientes da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos juntos a entidades estatais ou privadas", destacam-se que as mesmas são classificadas em internas e externas.

b.2.2) Alienação de Bens

Segundo SILVA (2002, p.112) são classificadas como receita de capital no sub-grupo Alienação de Bens "...representa a conversão em espécie de bens e direitos". Conforme exposto são as alienações de componentes do ativo permanentes, sendo móveis ou imóveis.

b.2.3) Amortização de Empréstimos

As amortizações de empréstimos são as provenientes da concessão de empréstimos, onde se efetua o retorno de valores emprestados, conforme define o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas-CETIL (2004, p.18) "É o ingresso proveniente da amortização, ou seja, parcela referente ao recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos em títulos ou contratos".

b.2.4) Transferências de Capital

São as receitas de transferência de capital, conforme descreve MACHADO e

REIS:

São as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de Direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas de manutenção e funcionamento, conforme condições estabelecidas pela

entidade repassadora, ou pela própria administração da entidade, de acordo com suas necessidades. Por outro lado, os recursos recebidos de outras pessoas de Direito público ou privado como transferências de capital, são destinados a atender a despesas classificáveis em despesas de Capital. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 37)

As Transferências de capital são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado, destinados ao atendimento de despesas de capital.

b.2.5) Outras Receitas de Capital

Evidencia-se que outras receitas de capital constituem uma classificação genérica destinada a receber receitas de capital não especificadas na lei, de acordo com SILVA (2002, p.112) "...trata-se de classificações que englobará as demais receitas de capital não previstas nos itens anteriores".

c) Codificação da Receita Pública

As categorias econômicas, por sua vez, desdobram-se em fontes de receitas e estas em subfontes de receitas que são discriminadas em rubricas e subrubricas de receitas. Tanto os códigos, denominados códigos gerais, como as nomenclaturas e o desdobramento constituem padrão legal e são de uso obrigatório pela União, Unidades da Federação, Municípios e Autarquias. E facultado, em qualquer nível de Governo, ampliar os desdobramentos com a adoção de códigos locais, sempre que a Administração julgar conveniente.

Estas codificações são atualizadas e consolidadas anualmente, através de Resoluções emitidas pela Secretaria de Estado da Fazenda, publicado no final do exercício financeiro, para entrar em vigor no dia 01 de janeiro do exercício

subseqüente, sendo revogadas as disposições em contrário.

As Resoluções são emitidas estabelecendo sobre as codificações das Receitas Públicas e das Despesas Públicas, conforme legislação pertinente, sendo o Decreto n.º 2.838, de 25 de janeiro de 1997 e com base nas Portarias Interministeriais n.º 325, de 27 de agosto de 2001, e demais normas.

Estas resoluções emanam sobre a Padronização e Interpretação dos Títulos Orçamentários da Receita e das Rubricas Orçamentárias e Financeiras da Receita, classificadas segundo o critério da categoria econômica e se desdobra da seguinte maneira:

QUADRO N.º 01-DEMONSTRATIVO DE RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

1.º Dígito	2.º Dígito	3.º Dígito	4.º Dígito	5.º e 6.º	7.º e 8.º
Categoria Econômica	Fonte ou Subcategoria Econômica	Subfonte	Rubrica	Alínea	subalínea

Fonte: Resolução n.º 152, de 19 de dezembro de 2002.

Segue abaixo um exemplo de interpretação dos códigos de Receita constante na Lei Orçamentária Anual, conforme segue:

QUADRO N.º 02-DEMONSTRATIVO DE RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA RECEITA

Categoria Econômica	Subcategoria Econômica	Fonte	Subfonte	Rubrica	Sub-rubrica
1	1	1	2	04	31

Fonte: Resolução n.º 152, de 19 de dezembro de 2002.

QUADRO N.º 03-DEMONSTRATIVO DE INTERPRETAÇÃO DA RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA RECEITA

DESDOBRAMENTO	INTERPRETAÇÃO
Categoria Econômica	Receita Corrente
Subcategoria Econômica	Receita Tributária
Fonte	Impostos
Subfonte	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda

QUADRO N.º 03-DEMONSTRATIVO DE INTERPRETAÇÃO DA RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA RECEITA

DESDOBRAMENTO	INTERPRETAÇÃO
Rubrica	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
Sub-rubrica	Imposto de Renda Retido na Fonte sobre Rendimentos do Trabalho

Fonte: Resolução n.º 152, de 19 de dezembro de 2002.

Como vimos, a Lei n.º 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a padronizações das rubricas orçamentárias, auxilia no controle orçamento, tendo em vista o que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.4.2. Estágios da Receita Pública

Estágio da receita orçamentária corresponde a cada passo identificado do comportamento da receita e facilita o conhecimento e a gestão dos ingressos de recursos.

Conforme dispõe os artigos 51 a 57 da Lei n.º 4.320/64, toda a receita do Estado percorre três estágios: a fixação, a arrecadação e o recolhimento aos cofres públicos, conforme seguem:

a) Fixação

A fixação da arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, conforme consubstanciando no art. 2 e § 1º da Lei n.º 4.320/64:

Art. 2º. A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

§ 1º. Integrarão a Lei de Orçamento:

- I - sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- II - quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas na forma do Anexo nº 1;
- III - quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV - quadro das dotações por órgãos do Governo e da administração.

O estágio fixação compreende duas fases distintas, sendo a organização das estimativas e os lançamentos dos impostos diretos, taxas e contribuições individuais, depois de votado o orçamento. A primeira fase do estágio da fixação colocada em ordem direta seria: proposta orçamentária, conversão da proposta em orçamento público e lançamento, conforme define SILVA:

Indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período

Para cumprir este estágio a administração fiscal deve atender às seguintes fases:

- organização das estimativas que servirão de base às parcelas indicadas na proposta orçamentária;
- conversão da proposta em orçamento público (ato legislativo). (SILVA, 2002, p. 113)

A segunda fase consiste no lançamento, o qual é tratado na Lei n.º 4.320/64, em seus arts. 51 e 53, sendo:

Art. 51. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Art. 53. O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora, e inscreve o débito desta.

O Lançamento consiste na individualização e o relacionamento dos contribuintes, discriminando a espécie, o valor e o vencimento do imposto de cada um. Além dos impostos diretos há outras receitas cujo recolhimento depende também de lançamento prévio.

Segundo o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas (CETIL, 2004,

p.21) a segunda fase compreende "...o assentamento dos débitos futuros dos contribuintes de impostos diretos, cotas ou contribuições prefixadas ou decorrentes de outras fontes de recursos, efetuados pelos órgãos competentes que verificam a procedência do crédito a natureza da pessoa do contribuinte quer seja física ou jurídica e o valor correspondente à respectivas estimativas".

Destaca-se ainda o art. 142 do Código Tributário Nacional, o qual conceitua lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ressalta-se ainda que existem três modalidades de lançamento: o direto, os indiretos e por declaração, sucintamente as modalidades, são definidas pelo Prof. João Luiz de Moraes Barreto citado por MACHADO e REIS sendo:

1.2.1 - Direto - é o lançamento cuja iniciativa compete ao fisco. É o órgão fazendário que vai tomar as providências com vistas ao lançamento. Ele verifica a ocorrência do fato gerador, apura o valor do tributo, identifica o contribuinte e prepara o documento de lançamento, emitindo-o e entregando-o, com efeito, ao contribuinte, em seu domicílio fiscal. É o caso, por exemplo, do imposto predial e territorial urbano...

1.2.2 - Lançamento por homologação - também chamado de lançamento indireto ou autolancamento, é o que compete exclusivamente ao próprio contribuinte.... ...o próprio contribuinte com base em suas afirmações, determina a base de cálculo do imposto e aplica a alíquota (percentagem) correspondente. Como os prazos de pagamentos já estão fixados nos regulamentos, o contribuinte sabe quando deve apresentar esse documento...

1.2.3 - Lançamento por declaração - essa modalidade não deve ser confundida com o autolancamento. No auto- lançamento todas as etapas são desempenhadas pelo próprio contribuinte, cabendo ao Fisco apenas verificar a exatidão pelo lançamento. Já o lançamento por declaração é procedido pelo fisco, embora com declarações prestadas pelo contribuinte. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 131)

Conforme exposto observa-se que o lançamento corresponde à legalização da receita pela sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento.

b) Arrecadação

Segundo o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas a arrecadação consiste na:

...entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro. A arrecadação ocorre somente uma vez, vindo em seguida o recolhimento. Quando um ente arrecada para outro ente, cumpre-lhe apenas, entregar-lhe os recursos pela transferência dos recursos, não sendo considerado arrecadação, quando do recebimento pelo ente beneficiário. (CETIL, 2004, p. 21)

Conforme exposto o momento da arrecadação corresponde aquele em que os contribuintes, comparecem perante os agentes arrecadadores, a fim de liquidarem suas obrigações para com o Estado. Estes agentes são obrigados a fornecer aos contribuintes recibos dos valores recebidos. A quitação dos tributos lançados é feita no próprio aviso de lançamento mediante autenticação mecânica e chancela do agente, conforme determina o art. 55 nos §1º e § 2º da Lei n.º 4.320/64:

Art. 55. Os agentes da arrecadação devem fornecer recibos das importâncias que arrecadaram.

§ 1º. Os recibos devem conter o nome da pessoa que paga a soma arrecadada, proveniência e classificação, bem como a data e assinatura do agente arrecadador.

§ 2º. Os recibos serão fornecidos em uma única via.

Os contribuintes não têm acesso direto ao Tesouro Público, portanto, eles devem liquidar suas prestações perante um órgão intermediário denominado agente arrecadador, SILVA (2002, p.121) nos ensina que os agentes arrecadadores podem ser divididos em dois grupos “agentes públicos (tesouraria, coletorias, delegacias, postos fiscais e etc.). agentes privados (bancos autorizados, loterias esportivas, rede farmácia e etc.)”.

Verifica-se que os agentes públicos envolvem as próprias repartições do Governo com atribuições legais para arrecadar as receitas públicas e os agentes

privados, que são os bancos autorizados investidos das mesmas atribuições conferidas aos agentes públicos.

c) Recolhimento

Depois de realizada a arrecadação o próximo processo do estágio da receita envolve o recolhimento, de acordo com PISCITELLI:

O recolhimento caracteriza-se pela transferência do produto da arrecadação diretamente ao caixa do Tesouro. Só através do recolhimento, em conta específica, é que se pode dizer que os recursos estarão efetivamente disponíveis para utilização pelos gestores financeiros, de acordo com a programação que for estabelecida. (PISCITELLI, 1997, p.125)

O produto da arrecadação é encaminhado integralmente ao Tesouro Público, em obediência ao Princípio de Unidade de Caixa, de acordo com o que dispõe o art. 56 da Lei n.º 4.320/64 “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 especiais”.

Segundo MACHADO e REIS (2002/2003, p.136) o recolhimento de todas as receitas “...das entidades governamentais sujeitas a estas normas será centralizado em um só caixa, formando um todo e vedando a utilização de caixa especial para cada espécie de receita...”.

Destaca-se que essa foi a primeira imagem que projetou o Princípio da Unidade Tesouraria, de acordo com MACHADO e REIS (2002/2003, p.136) “As mudanças introduzidas pela Constituição do Brasil, no seu art. 7, indicam que o Princípio da Unidade de Tesouraria deve ser observado em cada um dos Poderes...”. Evidencia-se desta forma que a gestão dos recursos financeiros é ministrada por um Caixa único.

2.4.3. Despesa Pública

a) Conceito e Regulamentação

Este tópico trata das despesas das entidades de direito público compreendendo o que determina a Lei n.º 4.320/64 em seu art. 58 "O empenho de despesas é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição".

Observa-se que a Lei n.º 4.320/64 não conceitua o que vem a ser Despesa, desta forma destaca-se a seguinte definição de despesa:

Segundo MACHADO e REIS:

A despesa é a aplicação de recursos mediante a qual qualquer organização, independente da sua natureza jurídica, procura alcançar os seus objetivos e, conseqüentemente, cumprir com a sua missão, não interessando que tenha tempo de existência definido (temporária) ou indefinido. Interessa que seja importante para o funcionamento da organização. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 138)

Verifica-se que o conceito acima, aplica-se tanto no âmbito privado como na esfera governamental, destaca-se que na administração governamental o foco é diferente, conforme destaca MACHADO e REIS (2002/2003, p.138) "...ainda que não seja diferente essa premissa, qualquer que seja a despesa, independentemente do seu objeto, só poderá se realizada quando a lei autoriza-la".

Desta forma observa-se que constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Classifica-se a despesa pública em dois grupos: despesas orçamentárias e despesas extra-orçamentárias.

De acordo com SILVA (2002, p.132) despesa orçamentária "...é a aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos. Trata-se de despesas que integram o orçamento, ou seja, derivam da lei orçamentária ou dos créditos adicionais...".

Conforme exposto, observa-se que a despesa orçamentária depende de autorização legislativa e não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente.

Constituem despesas extra-orçamentárias os pagamentos que não dependem de autorização legislativa, aqueles que não estão vinculados ao orçamento público; não integram o orçamento. Correspondem à restituição ou à entrega de valores arrecadados sob o título de receita extra-orçamentária, segundo SILVA:

Constitui uma saída financeira decorrente da devolução dos recursos recebidos anteriormente a título de ingresso extra-orçamentário. Na realidade, é mais bem denominada de dispêndio extra-orçamentário. É uma despesa que não consta da lei do orçamento e compreende as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamentos de Restos a Pagar, resgates de operações de crédito por antecipação de receita, bem como de quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra-orçamentárias. (SILVA, 2002, p. 132)

b) Classificação Econômica da Despesa Pública

As despesas orçamentárias classificam-se por categorias econômicas que podem ser despesas correntes e despesas de capital, conforme dispõe o art. 12 da Lei n.º 4.320/64:

Art. 12. A Despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
 DESPESAS CORRENTES
 Despesas de Custeio
 Transferências Correntes
 DESPESAS DE CAPITAL
 Investimentos
 Inversões Financeiras
 Transferências de Capital.

b.1) Despesas Correntes

As despesas correntes constituem o grupo de despesa, segundo MACHADO e REIS (2002/2003, p.55) "...da Administração Pública, para a manutenção e o funcionamento dos serviços públicos em geral, quer através da Administração direta,

quer através da Administração indireta”.

As despesas correntes dividem-se em despesas de custeio e transferências correntes.

b.1.1) Despesas de Custeio

O art. 12 § 1º da Lei n.º 4.320/64 dispõe sobre despesas de custeio “Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis”.

Observa-se que as despesas correntes compreender despesas de manutenção e operacionalização de atividades fim da administração governamental, são as destinadas à manutenção dos serviços criados anteriormente à lei do orçamento (pessoal, material de consumo, serviços de terceiros). Incluem-se entre as despesas de custeio os gastos com obras de conservação e de adaptação de bens imóveis.

b.1.2) Transferências Correntes

O art. 12 § 2º da Lei n.º 4.320/64 dispõe sobre as transferências correntes “Classificam-se como Transferências Correntes às dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado”.

Conforme exposto, observa-se que as transferências correntes são despesas orçamentárias para as quais não corresponde uma contraprestação direta de bens

ou serviços. São as subvenções sociais destinadas a cobrir despesas de custeio de instituições públicas ou privadas, de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; são as subvenções de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

b.2) Despesas de Capital

As despesas de capital envolvem aplicações no patrimônio, de acordo com MACHADO e REIS:

Constituem o grupo de despesas da Administração Pública, direta ou indireta, com intenção de adquirir ou constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços e integrarão o patrimônio público, o qual abrange também as ruas, rodovias, praças, parques, jardins etc., considerados e classificados como bens de uso comum do povo e que não são demonstrados ou evidenciados no balanço patrimonial, mas são contabilizados no momento em que são realizadas as operações que envolvem esses valores. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 56)

Tendo em vista o parágrafo supra, observa-se que as despesas de capital são aquelas que de alguma forma estão agregando valores ao patrimônio, seja através de uma obra ou de aquisição de equipamentos.

b.2.1) Investimentos

As despesas de investimentos estão corroboradas no art. 12 § 4º da Lei n. 4.320/64, a seguir:

Classificam-se como investimento as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro. são aquelas necessárias ao planejamento e à execução de obras, à aquisição de instalações, equipamentos material permanente, constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro. Incluem-se as aquisições de imóveis considerados necessários à execução de obras.

Estas despesas de investimentos envolvem investimentos com execução de obras, à aquisição de instalações, equipamentos, materiais permanente, constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro. Incluem-se as aquisições de imóveis considerados necessários à execução de obras.

b.2.2) Inversões financeiras

As inversões financeiras estão consignadas no art. 12 § 5º da Lei n.º 4.320/64, incisos I a III:

Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

- I - aquisição de imóveis, ou bens de capital já sem utilização;
- II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital;
- III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

As inversões financeiras envolvem aquisição de imóveis, de bens de capital já em utilização, aquisição de títulos representativos de capital de entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando tal operação não importa aumento de capital; constituição ou aumento de capital de entidades que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

b.2.3) Transferências de Capital

O art. 12 § 6º da Lei n.º 4.320/64 dispõe sobre transferências de capital, conforme segue:

São transferências de capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo

derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

As transferências de capital consistem na transferência de bens numerários a outras entidades que devem realizar investimentos ou inversões financeiras. Essas transferências denominam-se auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da lei de orçamento ou de lei especial anterior. Incluem-se entre as despesas de transferências de capital aquelas destinadas à amortização da dívida pública.

c) Codificação da Despesa Pública

As categorias econômicas desdobram-se em itens mais específicos denominados elementos e estes em sub-elementos. O Anexo n.º 4 da Lei n.º 4.320/64, classifica e codifica as despesas públicas até o nível de sub-elementos. Tanto os códigos, como a nomenclatura e o desdobramento até o nível de elemento constituem padrão legal e são de uso obrigatório pela União, Unidades da Federação, Municípios e Autarquias. E facultado, em qualquer nível de Governo, o desdobramento dos elementos com a adoção de códigos locais sempre que a administração julgar conveniente.

Estas codificações são atualizadas e consolidadas anualmente, através de Resoluções emitidas pela Secretaria de Estado da Fazenda, publicado no final do exercício financeiro, para entrar em vigor no dia 01 de janeiro do exercício subsequente, sendo revogadas as disposições em contrário.

As Resoluções são emitidas estabelecendo sobre as codificações das Receitas Públicas e das Despesas Públicas, conforme legislações pertinentes, sendo o Decreto n.º 2.838, de 25 de janeiro de 1997 e com base nas Portarias

Interministeriais n.º 325, de 27 de agosto de 2001, e demais normas.

Estas resoluções emanam sobre a Padronização e Interpretação dos Títulos Orçamentários da Receita e da Rubricas Orçamentárias e Financeiras da Despesa.

A classificação Orçamentária da Despesa agrega 6 (seis) dígitos, representando Categoria Econômica, Grupo de Despesa, a Modalidade de Aplicação e o Elemento de Despesa, este conjunto de 6 (seis) dígitos representa a classificação orçamentária, a qual é demonstrada no Quadro de Detalhamento da Despesa – QDD.

A classificação para a execução Financeira da Despesa é complementada com 2 (dois) dígitos que representam o subelemento de despesa, segue abaixo quadro explicativo da classificação orçamentária:

QUADRO N.º 04-DEMONSTRATIVO DE RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

1.º Dígito	2.º Dígito	3.º e 4.º Dígito	5.º e 6.º Dígito	7.º e 8.º
Categoria Econômica da despesa	Grupo de Despesa	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Subelemento de Despesa
NÍVEL ORÇAMENTÁRIO				
NÍVEL FINANCEIRO				

Fonte: Resolução n.º 153, de 19 de dezembro de 2002.

Para classificar a despesa quanto à sua natureza conforme demonstrado no quadro acima, deve ser identificado o conjunto de dados apresentado a seguir, onde a cada título é associado um número. A agregação destes números, num total de 6 (seis) dígitos, na seqüência indicada, constituirá o código referente à classificação da Despesa conforme a sua Natureza, sendo:

QUADRO N.º 05-DEMONSTRATIVO RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA

CATEGORIA ECONÔMICA	
3. Despesas Corrente	4. Despesa de Capital

QUADRO N.º 05-DEMONSTRATIVO RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA

GRUPO DE DESPESA	
1. Pessoal e Encargos Sociais	4. Investimentos
2. Juros e Encargos da Dívida	5. Inversões Financeiras
3. Outras Despesas Correntes	6. Amortização da Dívida
MODALIDADE DE APLICAÇÃO	
20. Transferências à União	
30. Transferências a Estados e ao Distrito Federal	
40. Transferência a Municípios	
50. Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	
60. Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos	
70. Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais	
80. Transferências ao Exterior	
90. Aplicações Diretas	
99. A Definir	

Fonte: Resolução n.º 153, de 19 de dezembro de 2002.

A codificação da despesa no tocante aos elementos da despesa, estão consubstanciado no ANEXO I-DEMONSTRATIVO DE ELEMENTOS DA DESPESA.

Segue abaixo um exemplo de interpretação dos códigos de despesas constante na Lei Orçamentária Anual, conforme segue:

QUADRO N.º 06-DEMONSTRATIVO RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA

Categoria Econômica da despesa	Grupo de Despesa	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Subelemento de Despesa
4	4	90	52	01

Fonte: Resolução n.º 153, de 19 de dezembro de 2002

QUADRO N.º 07-DEMONSTRATIVO DE INTERPRETAÇÃO DA RUBRICA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA

DESDOBRAMENTO	INTERPRETAÇÃO
Categoria Econômica	Despesa de Capital
Grupo de Despesa	Investimentos
Modalidade de Aplicação	Aplicações Diretas
Elemento de despesa	Equipamento e Material Permanente
Subelemento de Despesa	Aparelhos, Equipamentos e Máquinas de Escritório

Fonte: Resolução n.º 153, de 19 de dezembro de 2002.

2.4.4. Estágios da Despesa

Dispõem os artigos 58 a 70 da Lei n.º 4.320/64, que toda a despesa percorre três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

Entretanto, a necessidade de contemplação de mais um estágio, denominada fixação, conforme define KOHAMA (1998, p.151) "...deve-se fazer uma ressalva neste ponto, pois, obviamente, a escrituração contábil da despesa orçamentária deve, ainda, ser registrada também quanto ao aspecto relativo ao crédito fixado na lei orçamentária que se constitui na realidade, em mais uma etapa ou estágio, denominada *Fixação*".

a) Fixação

A fixação compreende a fixação da despesa na Lei orçamentária, segundo

KOHAMA:

...é em realidade a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, é cumprida por ocasião da edição da discriminação das tabelas explicativas, baixadas através da Lei de Orçamento.

a Lei de Orçamento é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária, ou seja, o instrumento no qual são legalmente fixadas as discriminações e especificações dos créditos orçamentário, que se constitui no corolário da chamada etapa da elaboração desenvolvida pelo ciclo orçamentário. (KOHAMA, 1998, p. 151)

Esta etapa da elaboração do orçamento, constitui a fixação da despesa a qual está corroborada em vários dispositivos Constitucionais.

b) Empenho

O empenho da despesa, na definição do art. 58 da Lei n.º 4.320/64 "O empenho de despesas é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição".

Pelo ponto de vista administrativo, pode-se perceber que o ato de empenhar a despesa representa uma garantia ao fornecedor e aos prestadores de serviços, conforme define MACHADO e REIS:

...ato de autoridade competente que determina a dedução da despesa a ser executada da dotação consignada no orçamento para atender a essa despesa. É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviço, com base em autorizações e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 140)

O empenho precede à realização da despesa, sendo prévio, e sempre respeitando o limite de crédito orçamentário, conforme define o art. 59:

Art. 59. O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

§ 1º. Ressalvado o disposto no artigo 67 da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês de mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente.

§ 2º. Fica também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.

§ 3º. As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública.

§ 4º. Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do artigo 1º, inciso V, do Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967.

Este artigo, disciplina a execução orçamentária, tendo em vista que o empenho emanado não pode ultrapassar o montante da dotação. Destaca-se que a Lei Complementar n.º 101/2000, dispõe sobre este assunto em seu art. 16, § 1º:

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

Observa-se que a despesa a ser realizada não poderá em hipótese alguma, ultrapassar o limite da dotação que foi previamente orçada.

Se examinarmos cuidadosamente o percurso da despesa pública, em conformidade com as disposições legais e regulamentares que disciplinam o processamento da despesa orçamentária, somos obrigados a admitir que três outros estágios, de considerável importância, conforme nos ensina MACHADO e REIS:

Autorizado, por Lei , prévia inclusive à própria lei de orçamento anual, a despesa governamental deverá obedecer a certas regras que lhes são impostas para a sua execução tais como: a programação, a requisição pelo órgão interessado, a autorização por aquele que é o responsável pela decisão, ou seja, o seu ordenador de despesa, a licitação e, posteriormente, o seu empenho... (MACHADO e REIS 2002/2003, p. 139)

O empenho compreende três fases distintas da execução orçamentária da despesa: a licitação ou a sua dispensa; a autorização e a formalização, conforme segue:

b.1) Licitação

O segundo estágio, licitação, só terá início depois de decretada a programação da despesa, com a fixação das cotas trimestrais.

Em conformidade com a Lei n.º 8666/93 e alterações, nenhuma aquisição de material, contratação de serviços ou de obras far-se-á sem prévia licitação, conforme caput do art. 37 da Constituição Federal Brasileira:

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A licitação está corroborado no art. 3 da Lei n.º 8.666/93 e destina-se:

...a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da

publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhe são correlatos.

A licitação compreende um procedimento administrativo que tem por objetivo verificar, entre vários fornecedores habilitados, quem oferece condições mais vantajosas, segundo o TCU-Tribunal de Contas da União (2003, p.14) "... é o procedimento administrativo formal em que a Administração Pública convoca, mediante condições estabelecidas em ato próprio (edital ou convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços".

Os outros aspectos que envolvem a licitação serão tratados em sub-item específico, tendo em vista o objeto de estudo da presente pesquisa.

b.2) Autorização

A autorização se refere a permissão por autoridade competente, de realização da despesa, segundo MACHADO e REIS (2002/2003, p.139) "...deve emanar de autoridade competente: o Chefe do Executivo, em princípio, e, por delegação de competência, o Diretor ou Secretário da Fazenda, os Diretores dos demais Departamentos, ou outro funcionário devidamente credenciado."

Observa-se que a permissão de realização de despesa, diferencia-se de acordo com as esferas de competência, de acordo com SILVA são:

- o Presidente da República/ o Governador/ o Prefeito;
- as autoridades do Poder Judiciário indicadas por lei ou nos respectivos regimentos;
- as autoridades do Poder Legislativo, indicadas no respectivo regimento;
- o Presidente do Tribunal de Contas da União/ do Estado ou, quando houver, do Município;
- os Ministros de Estado, os Secretários Estaduais e Municipais;
- os titulares de autarquias, empresas públicas, de sociedade de economia mista e de fundações, de acordo com o estabelecido em lei, decreto ou estatuto. (SILVA, 2002, p. 156)

b.3) Formalização

A formalização segundo SILVA (2002, p.157) consiste na "... dedução do valor da despesa feita no saldo disponível da dotação, e é comprovada pela emissão das Notas de Empenho que em determinadas situações previstas na legislação específica poderá ser dispensada em determinadas situações...".

Empenhar uma despesa consiste em emitir um documento denominado Nota de Empenho, conforme define o art. 61 da Lei n.º 4.320/64 "Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria".

Destaca-se que a Nota de Empenho pode conter outros elementos essenciais, para a sua execução, sendo de acordo com MACHADO e REIS:

O documento deverá conter portanto, os seguintes elementos:

- nome do credor (e se possível seu endereço)
- a especificação (isto é, a classificação da despesa, segundo o plano de contas)
- a importância da despesa (em algarismos e por extenso)
- a declaração de que a importância empenhada foi abatida do saldo da dotação pela qual se fez o empenho (é aqui que está a garantia do credor). (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 147)

Os empenhos são classificados em três modalidades, sendo: ordinário, global e por estimativa.

O Empenho ordinário ou empenho comum consiste ao direito de um credor e relativo a uma única prestação, de valor indivisível, segundo SILVA (2002, p.15) "...quando destinado a atender a despesa cujo pagamento se processe de uma só vez".

O Empenho global de acordo com SILVA (2002, p.15) é "quando destinado a atender a despesa para quais não se possa previamente determinar o montante

exato”. Engloba pagamentos parcelados relativos a determinado contrato. O credor e suas obrigações são perfeitamente definidos. O empenho global está consubstanciado na Lei n.º 4.320 em seu art. 60 § 3º “É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento”.

O empenho por estimativa é utilizado em casos em que não se possa definir o valor geral da despesa, conforme determina a Lei n.º 4.320 em seu art. 60 § 2º “Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar”. De acordo com MACHADO e REIS (2002/2003, p.147) são empenhadas por estimativas as despesas de “...compra de produtos químicos para tratamento de água; combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; despesas com viagens; telefone; água; adiantamentos a funcionários; juros e outras”.

c) Liquidação

A liquidação da despesa envolve a verificação por parte da Administração Pública do direito de recebimento da despesa segundo a documentação do credor, segundo SILVA (2002, p.157) “A liquidação da despesa é o ato do órgão competente que, após o exame da documentação, torna, em princípio, líquido e certo o direito do credor contra a Fazenda Pública”.

A liquidação da despesa está corroborada nos arts. 62 e 63 da Lei n.º 4.320/64:

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

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º. Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º. A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

A liquidação envolve a devida apresentação da documentação, bem como a constatação de que o bem foi entregue ou que a prestação de serviços foi finalizada, segundo MACHADO e REIS a lei se preocupou quanto à finalidade da liquidação, no tocante ao § 1º da Lei n.º 8.666/93 :

1. apurar a origem e o objeto do que se deve ser pagar, ou seja, a razão ou a necessidade do gasto e o objeto que deveria ter sido alcançado.
A finalidade precípua da liquidação da despesa, pois, é esta em que a origem e o objeto do gasto devem ser verificados com muito rigor.
2. apurar a importância exata a pagar ou contratada. Esta apuração deve ser feita através de documentação própria, exigida, aliás, no parágrafo seguinte. Inclusive, quando constatada e comprovada a inadimplência contratual, deverá ser aplicada multa que todo contrato perfeito deve estabelecer.
3. apurar quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação, o que também deverá ser feito através da documentação exigida. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 150)

A lei estipula as premissas básicas de controle sobre a liquidação, de acordo com MACHADO e REIS (2002/2003, p.151) "...a orientação básica para a liquidação da despesa. Nada impede que a Administração aprove instruções específicas, disciplinando o processo em seu âmbito interno, obedecidos os princípios...".

d) Pagamento

A fase do pagamento do estágio da despesa está consubstanciada no art. 64 da Lei n.º 4.320/64:

Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

A autoridade competente envolve precipuamente o ordenador de despesa, a autoridade de cada órgão, podendo ser delegada, conforme nos ensina MACHADO e REIS:

- Pelo Prefeito, aos seus auxiliares imediatos, como o Secretário ou Chefe de Finanças, e a outros, com indicação formal de quem recebe a delegação. Essa delegação deve ser feita em decreto, em que se estabelecerá o limite dos pagamentos a serem efetuados.
- Pelo Presidente do Legislativo, em Resolução Presidência, ao seu auxiliar imediato, ou seja, o Secretário da Câmara ou outro funcionário que mereça confiança. (MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 151)

Com respeito aos serviços de contabilidade segundo o MACHADO e REIS (2002/2003, p.151) "...tem sentido positivo, pressupondo a existência da fiscalização contábil antes de ser autorizado o pagamento, e para deixar tranqüila a autoridade competente para mandar pagar".

2.4.5. Licitação

a) Noções Gerais

A realização de despesas no âmbito público, depende de determinadas regras e normas que regem sobre a sua aquisição, a qual é realizada através de processo licitatórios, de acordo com o que determina a Lei n.º 8666/93 a qual regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

Ressalta-se a seguir o contido no art. 37, inciso XXI da Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada ao caput pela Emenda Constitucional nº 19/98)

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá

as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

Segundo JUSTEN (1997, p.18) a licitação "...significa um procedimento administrativo formal, realizado sob o regime de direito público, prévio a uma contratação, pelo qual a Administração seleciona com quem contratar e define as condições de direito e de fato que regularão essa relação jurídica futura".

O objetivo do certame licitatórios é definido por KOHAMA como:

Destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos. (KOHAMA, 1988, p. 120)

O TCU através do seu livro Licitações & Contratos nos ensina algumas noções sobre licitação, sendo :

- O quê licitar

A execução de obras, a prestação de serviços e o fornecimento de bens para atendimento de necessidades públicas, as alienações e locações devem ser contratadas mediante licitações públicas, exceto nos casos previstos na Lei n.º 8.666, de 1993, e alterações posteriores. (TCU, 2003, p. 17)

Observa-se que as despesas para funcionamento do órgão público, devem ser realizadas através de processo licitatórios, cabe destacar algumas definições sobre obras, serviços e compras, conforme define a Lei n.º 8.666/93 em seu art.6:

I - Obra - toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;

II - Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais;

III - Compra - toda aquisição remunerada de bens para fornecimento de uma só vez ou parceladamente;

a.1) Responsáveis pela Licitação

Consideram-se responsáveis pela licitação, os agentes públicos designados pela autoridade competente, conforme determina a Lei n.º 8.666/93 em seu art. 51:

Art. 51. A habilitação preliminar, a inscrição em registro cadastral, a sua alteração ou cancelamento, e as propostas serão processadas e julgadas por comissão permanente ou especial de, no mínimo, 3 (três) membros, sendo pelo menos 2 (dois) deles servidores qualificados pertencentes aos quadros permanentes dos órgãos da Administração responsáveis pela licitação.

A função da Comissão de licitação e a sua respectiva responsabilidade, envolvem a correta aplicação dos procedimentos norteadores do certame, consubstanciados na Lei n.º 8.666/93, segundo o TCU (2003, p.19). “A comissão é criada pela Administração com a função de receber, examinar e julgar todos os documentos e procedimentos relativos ao cadastramento de licitantes...”.

b) Modalidade de Licitações

A modalidade de licitação consiste na forma de conduzir o procedimento licitatórios, de acordo com o TCU (2003, p.21) “.. a partir de critérios definidos em lei. O valor estimado para contratação é o principal fator para escolha da modalidade de licitação...”. A Lei n.º 8666/93, em seu artigo 22, estabelece as modalidades de licitação: a concorrência, a tomada de preços, o convite, o concurso e o leilão e a modalidade pregão, conforme segue:

b.1) Concorrência

A Lei n.º 8.666/93 em seu art. 22 § 1º, define concorrência:

§ 1º. Concorrência é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto.

Nesta modalidade a uma diferenciação nas fases de habilitação conforme nos ensina SILVA (2002, p.154) "...uma fase inicial de habilitação preliminar destinada a comprovar que os interessados possuem os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para a execução de seu objeto".

b.2) Tomada de Preços

A Tomada de preço está consubstanciada na Lei n.º 8.666/93 em seu art. 22 no § 2º:

§ 2º. Tomada de preços é a modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.

§ 9º. Na hipótese do § 2º deste artigo, a Administração somente poderá exigir do licitante não cadastrado os documentos previstos nos artigos 27 a 31, que comprovem habilitação compatível com o objeto da licitação, nos termos do edital. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

O prazo de cadastramento dos interessados a participar do certame é interpretado por JUSTEN (1997, p.130) "...é a de que os interessados em participar deverão apresentar, até três dias antes da data prevista para entrega das propostas, toda a documentação necessária à obtenção do cadastramento".

b.3) Convite

A Lei n.º 8.666/93 em seu art. 22 § 3º, conceitua convite:

§ 3º. Convite é a modalidade de licitação entre interessados do ramo pertinente ao seu objeto, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de 3 (três) pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondentemente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 (vinte e quatro) horas da apresentação das propostas.

§ 6º. Na hipótese do § 3º deste artigo, existindo na praça mais de três possíveis interessados, a cada novo convite realizado para objeto idêntico ou semelhante é obrigatório o convite a, no mínimo, mais um interessado,

enquanto existirem cadastrados não convidados nas últimas licitações. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

§ 7º. Quando, por limitações do mercado ou manifesto desinteresse dos convidados, for impossível a obtenção do número mínimo de licitantes exigidos no § 3º deste artigo, essas circunstâncias deverão ser devidamente justificadas no processo, sob pena de repetição do convite.

Utiliza-se o convite nas compras e serviços de faixa de valor inferior à da tomada de preços, o processamento é rápido, de acordo com o TCU (2003, p.22) "O convite é a modalidade de licitação mais simples. A Administração escolhe quem quer convidar, entre os possíveis interessados, cadastrados ou não. A divulgação deve ser feita mediante afixação de cópia do convite em quadro de avisos do órgão ou entidade, localizado em lugar de ampla divulgação".

A unidade administrativa encarregada da licitação solicita por escrito a cotação dos preços expedindo convites a três fornecedores, no mínimo, podendo participar outros interessados, segundo o TCU:

...é possível a participação de interessados que não tenham sido formalmente convidados, mas que sejam do ramo do objeto licitado, desde que cadastrados no órgão ou entidade licitadora ou no **Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores – SICAF**. Esses interessados devem solicitar o convite com antecedência de até 24 horas da apresentação das propostas. (TCU, 2003, p. 22)

No convite a necessidade de existência de no mínimo três propostas válidas, conforme decisões do TCU, sendo as Decisões 472/1999 Plenário, 1102/2001 Plenário, Decisão 45/1999 e o Acórdão 1.089/2003 Plenário, destaca-se o contido no Acórdão:

Na hipótese de não ser atingido o mínimo legal de três propostas válidas quando da realização de licitação na modalidade convite, deve ser justificada expressamente, nos termos do art. 22 §7º, da Lei nº 8.666/93, as circunstâncias impeditivas da obtenção do número de três licitantes devidamente qualificados, sob pena de repetição do certame com a convocação de outros possíveis interessados. (TCU, 2003, p. 24)

Observa-se que não é suficiente a obtenção de três propostas, é preciso que as três sejam válidas e caso isso não ocorra a Administração deve repetir o convite e convidar mais um interessado.

b.4) Concurso

A modalidade concurso está instituída na Lei n.º 8.666/93 em seu art. 22 § 4º:

§ 4º. Concurso é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores, conforme critérios constantes de edital publicado na imprensa oficial com antecedência mínima de 45 (quarenta e cinco) dias.

De acordo com JUSTEN (1997, p.135) a modalidade de concurso é utilizada nos casos em que "...pressupõe o interesse da Administração em selecionar trabalho técnico ou artístico, seja para fins de incentivo ao desenvolvimento cultural seja para obtenção de resultado prático imediato".

b.5) Leilão

A Lei n.º 8.666/93 em seu art. 22 § 5º, define o leilão como:

§ 5º. Leilão é modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a Administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis prevista no artigo 19, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

O leilão consiste em uma modalidade diferenciada de licitação, visando à venda de bens públicos, com a finalidade de obter o melhor preço, JUSTEN nos ensina que:

O leilão é procedimento tradicional dentro do direito comercial e processual. A omissão da Lei remete à aplicação das regras pertinentes a outros ramos.

O leilão se caracteriza pela concentração, em uma única oportunidade, de inúmeros atos destinados à seleção de propostas mais vantajosas. O leilão é um procedimento licitatório destinado a alienar bens pelo melhor preço. (JUSTEN, 1997, p. 136)

b.6) Pregão

A modalidade pregão foi intuída pela Medida Provisória 2.026, de 04/05/2003, convertida na Lei n.º 10.520, de 2005, regulamentada pelo Decreto n.º 3.555 de 2000.

O Decreto n.º 3.555 de 08/08/2000 aprova o Regulamento para a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, definindo a modalidade pregão no ser art. 2º:

Art. 2º Pregão é a modalidade de licitação em que a disputa pelo fornecimento de bens ou serviços comuns é feita em sessão pública, por meio de propostas de preços escritas e lances verbais.

Conforme definido no artigo supra, é realizada a licitação para o fornecimento de bens ou serviços, de acordo com o TCU:

O pregão não se aplica à contratação de obras e serviços de engenharia, alienações e locações imobiliárias. Consideram-se bens e serviços comuns aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos no edital, por meio de especificações usuais praticadas no mercado. Os padrões de desempenho permitem ao agente público analisar, medir ou acompanhar os produtos entre si e decidir-se pelo menor preço, motivado e fundamentado. (TCU, 2003, p 25)

A modalidade pregão realiza a licitação em uma sessão pública, de acordo com o TCU (2003, p.25) "Os licitantes apresentam suas propostas de preço **por escrito ou por lances verbais**, independente do valor estimado da contratação".

Esta modalidade pode ser aplicada em várias aquisições de bens ou serviços segundo o TCU (2003, p.27) "...é a modalidade alternativa ao convite, tomada de preço e concorrência, para contratação de bens e serviços comuns. Não é

obrigatória, mas deve ser prioritária e é aplicável a qualquer valor estimado de contratação". Observa-se que esta modalidade permite a Administração pública, a melhora na sistemática dos processos licitatórios, buscando a economicidade do dinheiro público.

c) Escolha da Modalidade de Licitação

As modalidades de licitação serão determinadas em função dos seguintes limites, tendo em vista o valor estimado da despesa, estes limites estão consubstanciados no art. 23 da Lei n.º 8.666/93, conforme seguem:

I - para obras e serviços de engenharia:

- a) convite: até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);
- b) tomada de preços: até R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais);
- c) concorrência: acima de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais); (Redação dada ao inciso pela Lei nº 9.648, de 27.05.1998)
- a) convite: até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);
- b) tomada de preços: até R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais);
- c) concorrência: acima de R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais). (Redação dada ao inciso pela Lei nº 9.648, de 27.05.1998).

Nos casos em que couber convite, a Administração poderá utilizar a tomada de preço e, em qualquer caso, a concorrência, conforme estipula a Lei n.º 8.666/93 em seu art. 23, § 3º:

§ 3º. A concorrência é a modalidade de licitação cabível, qualquer que seja o valor de seu objeto, tanto na compra ou alienação de bens imóveis, ressalvado o disposto no artigo 19, como nas concessões de direito real de uso e nas licitações internacionais, admitindo-se neste último caso, observados os limites deste artigo, a tomada de preços, quando o órgão ou entidade dispuser de cadastro internacional de fornecedores, ou o convite, quando não houver fornecedor do bem ou serviço no País. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

Destaca-se que poderá utilizar a modalidade pregão, a qual não está limitada a valores, conforme nos ensina o TCU (2003, p 29) "Quando se tratar de bens e serviços que não sejam de engenharia, a Administração pode optar pelo pregão".

d) Das Dispensas e Inexigibilidade de Licitação

A licitação se aplica a todas as compras ou contratações de bens e serviços, porém a lei apresenta algumas exceções a essa regra, são os casos em que a licitação pode ser legalmente dispensada, dispensável ou inexigível.

No caso de ocorrer à dispensa, dispensável e inexigibilidade ocorrerão à contratação direta a qual é conceituada pelo TCU (2003, p.162) como “é a contratação realizada sem licitação, em situações excepcionais, expressamente previstas em lei”.

d.1) Dispensa da Licitação

A Lei n.º 8.666/93 em seu art. 24 enumera todas as hipóteses em que a licitação é considerada dispensável, neste tópico será dada ênfase somente ao contido no inciso I e II, devido a maior ocorrência na Administração Pública:

I - para obras e serviços de engenharia de valor até 10% (dez por cento) do limite previsto na alínea a do inciso I do artigo anterior, desde que não se refiram a parcelas de uma mesma obra ou serviço ou ainda para obras e serviços da mesma natureza e no mesmo local que possam ser realizadas conjunta e concomitantemente; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 9.648, de 27.05.1998)

II - para outros serviços e compras de valor até 10% (dez por cento) do limite previsto na alínea a, do inciso II do artigo anterior, e para alienações, nos casos previstos nesta Lei, desde que não se refiram a parcelas de um mesmo serviço, compra ou alienação de maior vulto que possa ser realizada de uma só vez; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 9.648, de 27.05.1998)

Parágrafo único. Os percentuais referidos nos incisos I e II deste artigo, serão de 20% (vinte por cento) para compras, obras e serviços contratados por sociedades de economia mista e empresa pública, bem assim por autarquia e fundação qualificadas, na forma da lei, como Agências Executivas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.648, de 27.05.1998)

Conforme exposto, a Lei de Licitações dispensa a licitação por considerar que o valor da contratação não compensa os custos da Administração, observado o

limite de 10% (dez por cento) do valor limite da modalidade convite, segue abaixo quadro demonstrativo dos valores:

QUADRO N.º 08-DEMONSTRATIVO DE DISPENSA DE LICITAÇÃO

Em R\$ 1,00

DESCRIÇÃO	VALOR
Obras e Serviços de Engenharia	Até R\$ 15.000,00
Compras e outros serviços	Até R\$ 8.000,00
Quando a contratação for efetuada por sociedades de economia mista e empresas públicas, além de autarquias e fundações qualificados como agências executivas, os valores são os seguintes:	
Obras e Serviços de Engenharia	Até R\$ 30.000,00
Compras e outros serviços	Até R\$ 16.000,00

Fonte: TCU (2003, p.179)

d.2) Inexigibilidade de Licitação

A Lei n.º 8.666/93 em seu art. 25 considera a licitação inexigível quando há inviabilidade de competição, sendo nos seguintes casos:

Art. 25. É inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição, em especial:

I - para aquisição de materiais, equipamentos, ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, vedada a preferência de marca, devendo a comprovação de exclusividade ser feita através de atestado fornecido pelo órgão de registro do comércio do local em que se realizaria a licitação ou a obra ou o serviço, pelo Sindicato, Federação ou Confederação Patronal, ou, ainda, pelas entidades equivalentes;

II - para a contratação de serviços técnicos enumerados no artigo 13 desta Lei, de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização, vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação;

III - para contratação de profissional de qualquer setor artístico, diretamente ou através de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.

Quando da comprovação de inexigibilidade a contratação será direta, conforme informa o TCU (2003, p.172) “..a contratação se dá em razão da inviabilidade da competição ou da desnecessidade do procedimento licitatório”.

Destaca-se que nos casos de dispensa ou de inexigibilidade é obrigatória a comprovação por parte da empresa contratante, através das respectivas certidões

negativas, da sua posição frente aos órgãos públicos. Estas exigências estão consubstanciadas na Constituição Federais e na Lei de Licitações, conforme segue:

Constituição Federal art. 195, ° 3º:

§ 3º. A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefício ou incentivos fiscais ou creditícios.

Lei n.º 8.666/93 art. 29, inciso IV:

Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal, conforme o caso, consistirá em:

IV - prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei. (Redação dada ao inciso IV pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

Destaca-se que a necessidade de formalização dos procedimentos de dispensa e inexigibilidade de licitação, conforme preceitua a Lei n.º 8.666/93, no seu art. 26, parágrafo único:

Art. 26. As dispensas previstas nos §§ 2º e 4º do artigo 17 e nos incisos III a XXIV do artigo 24, as situações de inexigibilidade referidas no artigo 25, necessariamente justificadas, e o retardamento previsto no final do parágrafo único do artigo 8º, deverão ser comunicados dentro de três dias à autoridade superior, para ratificação e publicação na imprensa oficial, no prazo de cinco dias, como condição para eficácia dos atos. (Redação dada ao caput pela Lei nº 9.648, de 27.05.1998)

Parágrafo único. O processo de dispensa, de inexigibilidade ou de retardamento, previsto neste artigo, será instruído, no que couber, com os seguintes elementos:

I - caracterização da situação emergencial ou calamitosa que justifique a dispensa, quando for o caso;

II - razão da escolha do fornecedor ou executante;

III - justificativa do preço.

IV - documento de aprovação dos projetos de pesquisa aos quais os bens serão alocados. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.648, de 27.05.1998)

Ressalta-se a observância aos procedimentos emanados no parágrafo supra, segundo o TCU (2003, p.179) "...atentando para o fato de que a simples declaração de que há inviabilidade de competição, sem indicar as razões dessa situação, é insuficiente para amparar tais contratações".

e) Tipos de Licitação

Os tipos de licitação envolvem o seu critério de julgamento, através da contratação da proposta mais vantajosa, este critério está consubstanciado na Lei n.º 8.666/93 em seu art. 45:

Art. 45. O julgamento das propostas será objetivo, devendo a Comissão de licitação ou o responsável pelo convite realizá-lo em conformidade com os tipos de licitação, os critérios previamente estabelecidos no ato convocatório e de acordo com os fatores exclusivamente nele referidos, de maneira a possibilitar sua aferição pelos licitantes e pelos órgãos de controle.

§ 1º. Para os efeitos deste artigo, constituem tipos de licitação, exceto na modalidade concurso: (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

I - a de menor preço - quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital ou convite e ofertar o menor preço;

II - a de melhor técnica;

III - a de técnica e preço;

IV - a de maior lance ou oferta - nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso. (Inciso acrescentado pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

O tipo de licitação menor preço, envolve principalmente a contratação de bens e serviços, de acordo com o TCU (2003, p.34) "Critério de seleção em que a proposta mais vantajosa para a Administração é a de menor preço. É utilizado para compras e serviços de modo geral e para contratação de bens e serviços de informática, nos casos indicados em decreto do Poder Executivo".

A licitação tipo melhor técnica e técnica e preço, está emanada no art. 46 da Lei n.º 8.666/93:

Art. 46. Os tipos de licitação melhor técnica ou técnica e preço serão utilizados exclusivamente para serviços de natureza predominantemente intelectual, em especial na elaboração de projetos, cálculos, fiscalização, supervisão e gerenciamento e de engenharia consultiva em geral e, em particular, para a elaboração de estudos técnicos preliminares e projetos básicos e executivos, ressalvado o disposto no § 4º do artigo anterior. (Redação dada ao "caput" pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

A licitação de melhor técnica envolve segundo JUSTEN (1997, p.306) "...a obrigatoriedade da dissociação de proposta técnica e proposta de preço", o tipo de licitação técnica e preço contempla a melhor proposta, aquela que obteve a melhor média, de acordo com o TCU (2003, p. 35) "...é escolhida com base na maior média ponderada, considerando-se as notas obtidas nas propostas de preço e de técnica. É obrigatória na contratação de bens e serviços de informática, nas modalidades tomada de preço e concorrência".

f) Prazos de Divulgação da Licitação

Os prazos de divulgação atendem ao emanado no Princípio da publicidade, e de acordo com a Lei n.º 8.666/93 em seu art. 21 devem ser publicados:

Art. 21. Os avisos contendo os resumos dos editais das concorrências, das tomadas de preços, dos concursos e dos leilões, embora realizadas no local da repartição interessada, deverão ser publicados com antecedência, no mínimo, por uma vez: (Redação dada ao "caput" e incisos pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

I - no Diário Oficial da União, quando se tratar de licitação feita por órgão ou entidade da Administração Pública Federal, e ainda, quando se tratar de obras financiadas parcial ou totalmente com recursos federais ou garantidas por instituições federais;

II - no Diário Oficial do Estado, ou do Distrito Federal, quando se tratar respectivamente de licitação feita por órgão ou entidade da Administração Pública Estadual ou Municipal, ou do Distrito Federal;

III - em jornal diário de grande circulação no Estado e também, se houver, em jornal de circulação no Município ou na região onde será realizada a obra, prestado o serviço, fornecido, alienado ou alugado o bem, podendo ainda a Administração, conforme o vulto da licitação, utilizar-se de outros meios de divulgação para ampliar a área de competição.

§ 1º. O aviso publicado conterá a indicação do local em que os interessados poderão ler e obter o texto integral do edital e todas as informações sobre a licitação.

De acordo com o contido no presente art. 21 § 1º ressalta-se o comentário de JUSTEN (1997, 119) "Deve haver a divulgação pela imprensa da abertura da licitação. Não é necessária publicação do edital em sua integralidade. Basta a

publicação de um “aviso”, contendo as informações fundamentais acerca da licitação”.

A lei n.º 8.666/93 em seu art. 22 § 2º informa os prazos mínimos de divulgação da licitação, conforme quadro demonstrativo do SILVA:

QUADRO N.º 09-DEMONSTRATIVO DE PRAZOS MÍNIMOS DE PROPOSTAS DE LICITAÇÃO

MODALIDADE	DIVULGAÇÃO	PRAZO
Concorrência	- Publicação do edital no mínimo uma vez no Diário Oficial e jornal de grande circulação, podendo-se utilizar de outros meios	30 dias
Tomada de Preço		15 dias
Convite	- Convocação por escrito com a fixação do instrumento convocatório em local apropriado	5 dias
Concurso	- Edital publicado na imprensa	45 dias
Leilão	- Conforme limites e valores estabelecidos	15 dias
Pregão	- Dependendo do valor; Diário Oficial, meio eletrônico, jornal e etc.	Não inferior a 8 dias úteis

Fonte: SILVA (2002 p.156)

g) Da habilitação nas Licitações

Nos procedimentos de realização da licitação é dever da Administração exigir documentos de habilitação compatível com o objeto licitado, conforme preceitua a Lei n.º 8.666/93 em seu art. 27:

Art. 27. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a:

- I - habilitação jurídica;
- II - qualificação técnica;
- III - qualificação econômico-financeira;
- IV - regularidade fiscal.

Segue abaixo algumas características e os respectivos documentos solicitados para cada habilitação:

g.1) Habilitação Jurídica

Os exames da documentação relativa à habilitação jurídica devem observar

os aspectos de legitimidade e as respectivas normas que regulam a atividade da pessoa física ou jurídica, apresentando os documentos descritos no art. 28 da Lei n.º 8.666/93:

Art. 28. A documentação relativa à habilitação jurídica, conforme o caso, consistirá em:

I - cédula de identidade;

II - registro comercial, no caso de empresa individual;

III - ato constitutivo, estatuto ou contrato social em vigor, devidamente registrado, em se tratando de sociedades comerciais e, no caso de sociedades por ações, acompanhado de documentos de eleição de seus administradores;

IV - inscrição do ato constitutivo, no caso de sociedades civis, acompanhada de prova de diretoria em exercício;

V - decreto de autorização, em se tratando de empresa ou sociedade estrangeira em funcionamento no País, e ato de registro ou autorização para funcionamento expedido pelo órgão competente, quando a atividade assim o exigir.

g.2) Qualificação Técnica

O licitante que deseja participar da licitação envolvendo obras, prestação de serviços ou fornecimento de bens para os órgãos públicos, deve apresentar a documentação técnica, para se habilitar para participar de licitações, segundo o TCU (2003, p.77) “A qualificação técnica para participação em licitações de obras e serviços pode ser exigida do licitante ou de seu quadro profissional”.

A documentação referente à qualificação técnica está consubstanciada no art. 30 da Lei n.º 8.666/93, sendo:

Art. 30. A documentação relativa à qualificação técnica limitar-se-á a:

I - registro ou inscrição na entidade profissional competente;

II - comprovação de aptidão para desempenho de atividade pertinente e compatível em características, quantidades e prazos com o objeto da licitação, e indicação das instalações e do aparelhamento e do pessoal técnico adequados e disponíveis para a realização do objeto da licitação, bem como da qualificação de cada um dos membros da equipe técnica que se responsabilizará pelos trabalhos;

III - comprovação, fornecida pelo órgão licitante, de que recebeu os documentos, e, quando exigido, de que tomou conhecimento de todas as informações e das condições locais para o cumprimento das obrigações objeto da licitação;

IV - prova de atendimento de requisitos previstos em lei especial, quando for o caso.

A capacidade técnico-profissional será comprovada mediante a apresentação da documentação solicitada na Lei n.º 8.666/93 art. 30 § 1º:

§ 1º. A comprovação de aptidão referida no inciso II do caput deste artigo, no caso das licitações pertinentes a obras e serviços, será feita por atestados fornecidos por pessoas jurídicas de direito público ou privado, devidamente registrados nas entidades profissionais competentes, limitadas as exigências a: (Redação dada ao § 1º e inciso pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

Destaca-se que a capacidade técnico-operacional refere-se a capacidade operativa do licitante, sendo comprovando através da documentação pré-estabelecida, segundo o TCU (2003, p.80) "...será também comprovada mediante atestados fornecidos por pessoas jurídicas de direito público ou privado, devidamente registrados nas entidades profissionais competentes".

A capacidade técnico-profissional refere-se a comprovação de que possui profissional competente, no período requisitado, para a contemplação da execução da obra ou da prestação de serviço, objeto da licitação, sendo comprovado através da documentação solicitada na Lei n.º 8.666/93 em seu art. 30 § 1º em seu inciso I:

I - capacitação técnico-profissional: comprovação do licitante de possuir em seu quadro permanente, na data prevista para entrega da proposta, profissional de nível superior ou outro devidamente reconhecido pela entidade competente, detentor de atestado de responsabilidade técnica por execução de obra ou serviço de características semelhantes, limitadas estas exclusivamente às parcelas de maior relevância e valor significativo do objeto da licitação, vedadas as exigências de quantidades mínimas ou prazos máximos.

Está comprovação tem como intuito constatar a capacidade dos profissionais, sendo de acordo com o TCU (2003, p.84) "capacidade profissional é relativa a capacidade dos profissionais que o licitante possui".

g.3) Qualificação Econômico-financeira

A documentação concernente à qualificação econômica-financeira, visa

atestar a capacidade financeira dos licitantes, sendo assim solicitada à documentação contida na Lei n.º 8.666/93 em seu art. 31, sendo:

I - balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social, já exigíveis e apresentados na forma da lei, que comprovem a boa situação financeira da empresa, vedada a sua substituição por balancetes ou balanços provisórios, podendo ser atualizados por índices oficiais quando encerrado há mais de 3 (três) meses da data de apresentação da proposta;

II - certidão negativa de falência ou concordata expedida pelo distribuidor da sede da pessoa jurídica, ou de execução patrimonial, expedida no domicílio da pessoa física;

III - garantia, nas mesmas modalidades e critérios previstos no caput e § 1º do artigo 56 desta Lei, limitada a 1% (um por cento) do valor estimado do objeto da contratação.

A comprovação da boa situação segundo o TCU (2003, p.87) "...deverá ser avaliada mediante a aplicação de índices contábeis previstos no ato convocatório de forma objetiva. Não podem ser exigidos índices e valores que não são usualmente adotados para avaliação da boa situação financeira de empresas. Os índices exigidos devem estar justificados no processo relativo à licitação".

g.4) Regularidade Fiscal

Na apreciação da documentação fiscal, será avaliada a regularidade da situação do licitante frente ao fisco, sendo comprovada através dos seguintes documentos exigidos na Lei n.º 8.666/93 em seu art. 29:

Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal, conforme o caso, consistirá em:

I - prova de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Geral de Contribuintes (CGC);

II - prova de inscrição no cadastro de contribuintes estadual ou municipal, se houver, relativo ao domicílio ou sede do licitante, pertinente ao seu ramo de atividade e compatível com o objeto contratual;

III - prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei;

IV - prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei. (Redação dada ao inciso IV pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

Observa-se conforme discriminação do artigo supra que é exigida do licitante a devida documentação para a comprovação de situação regular do licitante frente às Fazendas Federal, Estadual e Municipal, a Seguridade Social (INSS) e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

h) Dos Registros Cadastrais

Para fins de licitações e de contratos firmados pela Administração Pública, os licitantes poderão manter cadastro junto a Administração, órgão ou entidade licitadora ou no *SICAF*, para efeitos de habilitação dos mesmos, em processos licitatórios, devendo no mínimo ser renovado anualmente, conforme dispõe a Lei n.º 8.666/93 em seu art.34 § 1º:

Art. 34. Para os fins desta Lei, os órgãos e entidades da Administração Pública que realizem freqüentemente licitações manterão registros cadastrais para efeito de habilitação, na forma regulamentar, válidos por, no máximo, um ano.

Nota: Regulamentado pelo Decreto n.º 3.722, de 09.01.2001, DOU 10.01.2001.

§ 1º. O registro cadastral deverá ser amplamente divulgado e deverá estar permanentemente aberto aos interessados, obrigando-se a unidade por ele responsável a proceder, no mínimo anualmente, através da imprensa oficial e de jornal diário, a chamamento público para a atualização dos registros existentes e para o ingresso de novos interessados.

O cadastro fornecerá a situação da empresa, podendo ser solicitado outras exigências, frente à documentação instituída no art. 27 da Lei n.º 8.666/93, para constatação de habilitação no certame.

i) Do Procedimento e Julgamento

O procedimento de licitação segundo a Lei n.º 8.666/93 em seu art. 38 "...será iniciado com a abertura de processo administrativo, devidamente autuado,

protocolado e numerado, contendo a autorização respectiva, a indicação sucinta de seu objeto e do recurso próprio para a despesa”.

Depois de transcorrido o início do protocolado e da autorização de realização de despesa, posteriormente é apensados os documentos transcritos no art. 38 da Lei n.º 8.666/93:

- I - edital ou convite e respectivos anexos, quando for o caso;
 - II - comprovante das publicações do edital resumido, na forma do artigo 21 desta Lei, ou da entrega do convite;
 - III - ato de designação da comissão de licitação, do leiloeiro administrativo ou oficial, ou do responsável pelo convite;
 - IV - original das propostas e dos documentos que as instruírem;
 - V - atas, relatórios e deliberações da Comissão Julgadora;
 - VI - pareceres técnicos ou jurídicos emitidos sobre a licitação, dispensa ou inexigibilidade;
 - VII - atos de adjudicação do objeto da licitação e da sua homologação;
 - VIII - recursos eventualmente apresentados pelos licitantes e respectivas manifestações e decisões;
 - IX - despacho de anulação ou de revogação da licitação, quando for o caso, fundamentado circunstanciadamente;
 - X - termo de contrato ou instrumento equivalente, conforme o caso;
 - XI - outros comprovantes de publicações;
 - XII - demais documentos relativos à licitação.
- Parágrafo único. As minutas de editais de licitação, bem como as dos contratos, acordos, convênios ou ajustes devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração. (Redação dada ao par. único pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

Desataca-se a existência de vários trâmites do certame, para a devida realização do julgamento, segundo JUSTEN :

- A fase externa da licitação desdobra-se em diversas etapas, a saber:
- a) Fase de Divulgação: destina-se a dar ciência aos terceiros da existência da licitação...
 - b) Fase de Proposição: destinada à formulação de propostas pelos interessados em participar da licitação.
 - c) Fase de Habilitação: destina-se à Administração verificar se os interessados possuem condições de satisfazer as obrigações que pretendem assumir.
 - d) Fase de Julgamento: destinada à seleção da proposta mais vantajosa.
 - e) Fase de Deliberação: destinada à revisão dos atos praticados e avaliação da conveniência e legalidade do resultado”. (JUSTEN, 1997, p. 226)

A Lei n.º 8.666/93 em seu art. 43 estabelece procedimentos da julgada do processo licitatórios, após a observância destes procedimentos é efetuado o

juízo das propostas, segundo o TCU (2003, p.118) "O juízo das propostas está estritamente vinculado a critérios e fatores estabelecidos no ato convocatório. Deve ser objetivo e realizado conforme as normas e princípios estabelecidos na Lei de Licitações, a fim de garantir transparência ao procedimento".

i.1) Adjudicação e Homologação

Após a efetivação de todos os trâmites da licitação é realizado o ato formal através da Adjudicação e a validade com a homologação, segundo o TCU (2003, p.126) "Adjudicação é o ato pelo qual a Administração atribui ao licitante vencedor o objeto da licitação. Homologação é o ato pelo qual é ratificados todo o procedimento licitatórios e conferido aos atos licitatórios aprovação para que produzam os efeitos jurídicos necessários".

j) Garantia Contratual

A administração pode exigir garantia em decorrência de contratação de licitantes, segundo o TCU (2003, p.217) "...pode exigir prestação de garantia nas contratações de obras, serviços e fornecimentos, para assegurar a execução do contrato e evitar prejuízos ao patrimônio público".

As modalidades de garantia contratual estão dispostas na Lei n.º 8.666/93 em seu art. 56:

Art. 56. A critério da autoridade competente, em cada caso, e desde que prevista no instrumento convocatório, poderá ser exigida prestação de garantia nas contratações de obras, serviços e compras.

§ 1º. Caberá ao contratado optar por uma das seguintes modalidades de garantia: (Redação dada ao § 1º pela Lei nº 8.883, de 08.06.1994)

I - caução em dinheiro ou títulos da dívida pública;

II - seguro-garantia;

III - fiança bancária.

A garantia será devolvida segundo o TCU "...após executado o objeto do contrato". Bem como com atualização monetária, de acordo com o TCU "No caso de garantia prestada em dinheiro, a devolução será feita com atualização monetária. Por isso, sugere-se que o valor correspondente seja depositado em caderneta de poupança". Ressalta-se que de acordo com o TCU deve-se:

Os depósitos para garantia, quando exigida, das obrigações decorrentes de participação em licitação e de execução de contrato celebrado com órgãos da administração federal centralizada e autarquias, serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, à ordem da autoridade administrativa competente.(TCU, 2003, p.218)

k) Impugnação

A impugnação envolve o direito de qualquer cidadão de impugnar, segundo o TCU (2003, p.260) "A impugnação do ato convocatório pro irregularidade na aplicação da legislação vigente pode ser feita por qualquer cidadão ou pelo licitante". Os procedimentos de impugnação estão contidos no art. 41 da Lei n.º 8.666/93, conforme segue:

Art. 41. A Administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao qual se acha estritamente vinculada.

§ 1º. Qualquer cidadão é parte legítima para impugnar edital de licitação por irregularidade na aplicação desta Lei, devendo protocolar o pedido até 5 (cinco) dias úteis antes da data fixada para a abertura dos envelopes de habilitação, devendo a Administração julgar e responder à impugnação em até 3 (três) dias úteis, sem prejuízo da faculdade prevista no § 1º do artigo 113.

No caso do pregão o Decreto n.º 3.555/00 faculta sobre a impugnação em seu art.12:

Art. 12. Até dois dias úteis antes da data fixada para recebimento das propostas, qualquer pessoa poderá solicitar esclarecimentos, providências ou impugnar o ato convocatório do pregão.

§ 1º Caberá ao pregoeiro decidir sobre a petição no prazo de vinte e quatro horas.

§ 2º Acolhida a petição contra o ato convocatório, será designada nova data para a realização do certame.

3. METODOLOGIA

A metodologia corresponde ao delineamento da pesquisa, conforme nos ensina Kerlinger (1979, p.94) "... pode-se definir como sendo o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a permitir a obtenção de respostas para as perguntas da pesquisa". Desta forma, a palavra delineamento focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é conceituado e colocado em uma estrutura, de modo a se tornar um guia para a exploração, coleta e análise de dados".

A utilização da metodologia neste projeto está relacionada com o que será delineado, podendo-se utilizar vários métodos necessários e adequados, para a busca de complementos, soluções e definições dentro da modalidade estudo de caso.

A classificação desta pesquisa é em função dos objetivos específicos determinados no presente trabalho, toma-se por base a taxinomia adotada por VERGARA (2003, p. 46), que a qualifica em relação a "... dois critérios básicos: a) quanto aos fins; b) quanto aos meios".

Desta forma quanto aos fins o presente trabalho será de pesquisa exploratória, segundo GIL (2002, p. 41) este tipo de pesquisa "... tem por objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de instituições... ... na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: (a) levantamento bibliográfico...". Exploratória porque embora haja, vasta literatura sobre controle interno, são raras as obras que se propõem a estudar o assunto, aplicando na área pública.

Dentro dos preceitos de pesquisa exploratória, quanto aos meios, a pesquisa será bibliográfica, documental e de estudo de caso. Bibliográfica, porque a revisão de literatura do presente trabalho, tem por base apresentar ao leitor sobre a matéria

que será explanada no estudo de caso, os seus conceitos e as definições de renomados autores, bem como, proporcionar que o pesquisador entre em contato e, ao mesmo tempo, atualize-se sobre o desenvolvimento do conhecimento na área de interesse. Documental devido à natureza da fonte de alguns dados necessária a execução da pesquisa. E estudo de caso porque tem por finalidade obter um conjunto de dados através de uma investigação científica, com o objetivo de estudar os métodos a fim de aplicá-los ao meio, de acordo com VERGARA (2003 p. 49) "... Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizada no campo".

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

O estudo de caso apresenta uma série de vantagens, o que faz com que se torne o horizonte mais adequado em várias situações. As principais vantagens são: o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos.

Para atingir o foco desta pesquisa serão coletados diversos dados concernentes as bibliografias existentes, incluindo livros, legislações, monografias, revistas, periódicos e boletins, com dados pertinentes ao assunto embasado nos objetivos da presente pesquisa.

Pretende-se levantar uma pesquisa documental nos arquivos da Secretaria de Estado de Educação do Paraná, precipuamente devido a não disponibilização de Decretos, Resoluções, Portarias, Instruções Normativas e Manuais de Procedimentos Internos, em outros meios de circulação.

Será objeto de estudo a Secretaria de Estado de Educação do Paraná, o seu ambiente e a sua estrutura administrativa, sendo delimitado o estudo para a

implantação de controle interno nas despesas com aquisições de bens e contratação de serviços através de procedimentos licitatórios, exceto de obras e serviços de engenharia.

A proposta de operacionalização da pesquisa envolve o levantamento de dados, através da pesquisa documental, da estrutura e do funcionamento da Secretaria de Estado de Educação do Paraná, a fim de estudar os departamentos envolvidos na sistemática da despesa. Após o levantamento de dados da estrutura administrativa, será efetuado um estudo com base em livros, e precipuamente na legislação pertinente a licitação (Lei n.º 8.666/93), onde será proposto desta forma à regulamentação, uniformização e departamentalização dos trâmites dos processos de execução da despesa.

Este trabalho tem como foco a implantação da sistemática e uniformização da execução orçamentária e financeira da despesa, objeto acima proposto, tendo como base à implantação de procedimentos de controle internos nos Grupos da SEED, sendo GAS-Grupo Administrativo Setorial, GPS-Grupo de Planejamento Setorial e GFS-Grupo Financeiro Setorial, dentre outros envolvidos na sistemática dos processos de execução da despesa.

Serão relatados os tipos de procedimentos para a uniformização dos controles internos, necessários à eficiência e eficácia operacional dos processos, visando a agilidade dos mesmos.

O trabalho proporcionará uma visão sobre a necessidade de implantação de controles internos sob a ótica orçamentária e financeira da execução da despesa, neste caso na Secretaria de Estado da Educação.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este item tem por objetivo apresentar a Secretaria de Estado da Educação do Paraná, explanar sobre a sua regulamentação, evidenciar os campos que serão implantados os controles internos, propor a regulamentação, uniformização da execução da despesa com aquisição de bens e contratação de serviços através de licitação.

4.1. APRESENTAÇÃO DA SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO DO PARANÁ

Este sub-item tem por objetivo apresentar a Secretaria de Estado da Educação do Paraná seu objetivo, missão, princípios e os seus programas e linhas de ações da política educacional.

A Secretaria de Estado da Educação está disposta na Estrutura Governamental como uma Administração Direta, fazendo parte de um conjunto de unidades governamentais que integram a estrutura administrativa de cada um dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios.

A SEED tem por objetivo a definição e a execução da política governamental no setor de educação básica e de educação profissional, visando a melhoria das condições de vida da população. Compete a Secretaria adequar a oferta à demanda por escolaridade básica, prioritariamente, e, na medida da disponibilidade de recursos, por escolaridade profissional, de acordo com a política governamental, diretamente ou em cooperação com os municípios, sempre primando pela quantidade e qualidade dos resultados.

4.1.1. A Missão da Secretaria

A missão da Secretaria da Educação é garantir a universalização do ensino, ofertando educação básica completa à população, adequando à demanda.

Em seu dia-a-dia, desenvolve estudos e projetos com a finalidade de elevar o nível do rendimento escolar e promover o aperfeiçoamento constante do corpo docente, técnico e administrativo do quadro da Educação.

Também é responsabilidade da Secretaria orientar, controlar e acompanhar o funcionamento dos estabelecimentos de ensino pré-escolar, fundamental e médio, regular e supletivo, e de educação especial, da rede pública e particular.

4.1.2. Princípios da Política Educacional

Os princípios norteadores da política educacional são: Educação como direito do cidadão; Universalização do ensino; Escola pública, gratuita e de qualidade; Combate ao analfabetismo; Apoio à diversidade cultural; Organização coletiva do trabalho e Gestão democrática.

A garantia da escola pública para todos significa dar acesso àqueles que a ela se reportam. Só a matrícula não garante a permanência do aluno na escola. A cultura escolar deve permitir que os educandos tenham um transcurso contínuo e progressivo no estabelecimento de ensino, com a apresentação de resultados efetivos de aprendizagem.

4.1.3. Linhas de Ação

As linhas de Ação focando a política educacional são: Currículo escolar como eixo fundante; Cultura escolar: otimização do espaço e do tempo da escola;

Valorização dos profissionais da educação; Pesquisa como fonte de apoio às ações educacionais; Inovação tecnológica e apoio pedagógico à prática educativa.

4.1.4. Programas e Projetos

Os programas da Secretaria de Educação do Paraná são: Ação Jovem Cidadania; Cultura escolar: novos tempos e espaços; Educação Profissional; Escola democrática; Escola para todos; Formação inicial e continuada dos profissionais da educação; Inovações tecnológicas; Para ler - Programas de bibliotecas escolares; Paraná alfabetizado; Paraná: planejamento e memória; Todo aluno aprendendo; Programa Casa do Zelador e Programa de resistência às drogas

Os principais projetos-atividades dentro do Ensino Fundamental são: Manutenção e desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério; Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Educação Pré-escolar; Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental – administração FUNDEF e Infra-estrutura e apoio logístico a rede escolar e ao estudante.

4.2. REGULAMENTAÇÃO DA SEED

Este sub-item tem como foco evidenciar a regulamentação da Secretaria de Estado da Educação, sua estrutura administrativa e a função e funcionamento dos setores envolvidos na sistemática da despesa.

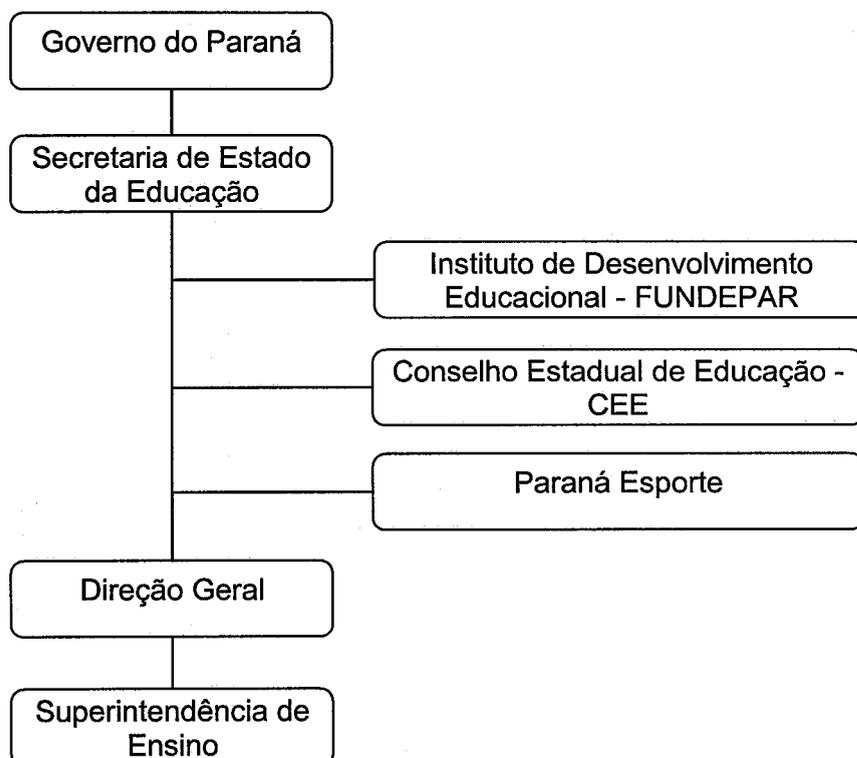
O Decreto n.º 1.102/1987 aprovou o regulamento da Secretaria de Estado da Educação do Paraná, tendo como objetivo o que dispõe o art 1: "... a execução da política governamental no setor de educação, visando à melhoria das condições de vida da população, competindo-lhe administrar, expandir e avaliar a oferta do pré-escolar e do ensino de 1.º e 2.º graus, de acordo com as diretrizes da política governamental".

A Lei n.º 8.485 de 03 de junho de 1987 dispõe sobre a reorganização da estrutura básica do Poder Executivo no Sistema de Administração Pública do Estado do Paraná, no Título IV que compreende o âmbito da ação da Administração Direta, na Seção IV define a SEED, sendo:

...o âmbito de ação da Secretaria de Estado da Educação compreende: a execução, supervisão e controle da ação do Governo relativa à educação; o controle e fiscalização do funcionamento de estabelecimento de ensino, de diferentes graus e níveis, públicos e particulares; o apoio e orientação à iniciativa privada; a perfeita articulação com o Governo Federal em matéria de política e de legislação educacional; o estudo, pesquisa e avaliação permanentes de recursos financeiros para o custeio e investimento no sistema e no processo educacionais, a assistência e orientação aos Municípios, a fim de habilitá-los a absorver responsabilidades crescentes no oferecimento, operação e manutenção de equipamentos educacionais; a assistência e amparo ao estudante pobre; a integração das iniciativas de caráter organizacional e administrativo na área da educação com os sistemas financeiro, de planejamento, da agricultura, da ação social e da saúde pública estaduais; a pesquisa, o planejamento e a prospecção permanentes das características e qualificações do magistério e da população estudantil e a atuação corretiva compatível com os problemas conhecidos; outras atividades correlatas.

4.2.1. Estrutura da SEED

A Secretaria de Estado da Educação do Paraná está estruturada dentro do contexto da Administração Direta, contemplando a seguinte estrutura, conforme organograma abaixo:

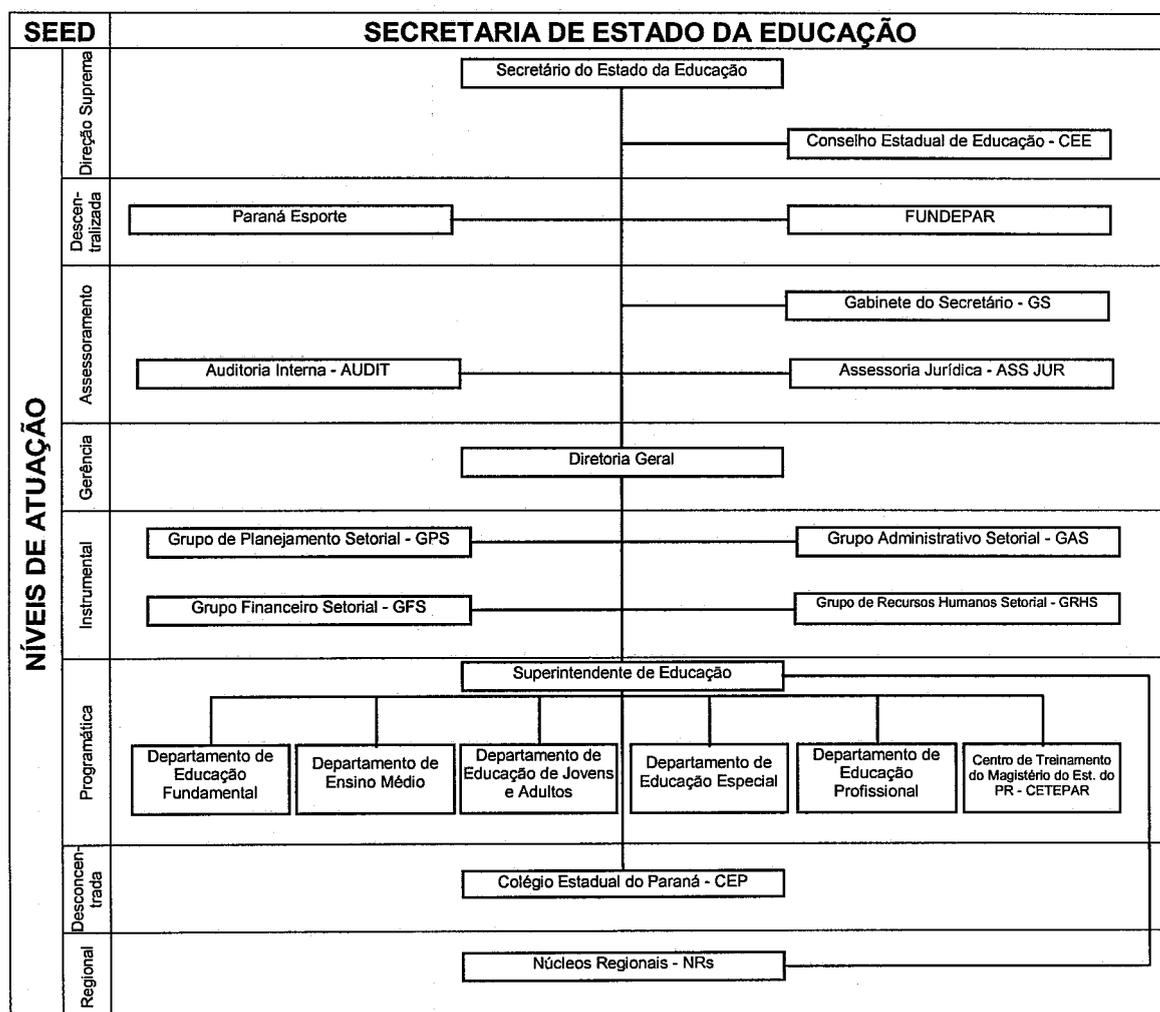


A estrutura organizacional básica da SEED, segundo o Decreto n.º 1.102/87 em seu art. 3 são, compreende:

- I – Nível de Direção Superior
 - Secretário de Estado da Educação
 - Conselho Estadual de Educação
- II – Nível de Atuação Descentralizada
 - Fundação Educacional do Estado do Paraná – FUNDEPAR
- III – Nível de Assessoramento
 - Gabinete do Secretário – GS
 - Assessoria Técnica – AT
- IV – Nível de Gerência
 - Diretor Geral da Secretaria de Estado da Educação - DG
- V – Nível de Atuação Instrumental
 - Grupo de Planejamento Setorial – GPS
 - Grupo Financeiro Setorial – GFS
 - Grupo Administrativo Setorial – GAS
 - Grupo de Recursos Humanos Setorial – GRHS

IV – Nível de Execução Programática
 Superintendente de Educação
 Departamento de Ensino de 1.º Grau – DEPG
 Departamento de Ensino de 2.º Grau – DESG
 Departamento de Educação Especial – DEE
 Departamento de Ensino Supletivo – DESU
 Coordenação de Documentação Educacional – CDE
 Centro de Treinamento do Magistério do Estado do Paraná – CETEPAR
 VII – Nível de Atuação Desconcentrada
 Colégio Estadual do Paraná
 VIII – Nível de Atuação Regional
 Núcleos Regionais da Secretaria de Estado da Educação - NRs

Destaca-se a existência de algumas alterações na estrutura básica da SEED, a qual será representada através do organograma abaixo:



Destaca-se a existência da Auditoria Interna inserida no contexto da SEED, sendo regulamentada através da Resolução n.º 2.383 de 13/08/2003, conforme segue:

O Secretário de Estado da Educação, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto na Lei Federal n.º 4.320/64, na Lei Federal n.º 8.666/93 e suas alterações, na Lei Complementar n.º 101/00, resolve:

Determinar

Que todos os processos da Secretaria de Estado da Educação... ..que derem causa, ou importem na realização da despesa ou em transferências de recursos, seja através de convênios, contratos, ajustes, acordos, termos de cooperação, termos de parceria ou sob qualquer outra forma, sejam encaminhados a Auditoria interna da Secretaria de Estado da Educação antes de serem submetidos à decisão dos respectivos dirigentes.

4.2.2. Função e Funcionamento

Esta pesquisa tem como foco a implantação da sistemática e uniformização da execução orçamentária e financeira da despesa, objeto acima proposto, tendo como base à implantação de procedimentos de controle internos nos grupos da SEED, sendo GAS – Grupo Administrativo Setorial, GPS – Grupo de Planejamento Setorial e GFS – Grupo Financeiro Setorial, e outros envolvidos na execução de despesa com aquisições de bens e contratação de serviços através de procedimentos licitatórios, exceto de obras e serviços de engenharia.

Dentre os departamentos envolvidos na sistemática de execução da despesa, destacam-se algumas atribuições dos Chefes de cada grupo, conforme determina a Lei n.º 8.485/87:

Grupo Administrativo Setorial, art. 50:

- I - promover a perfeita integração funcional entre a Secretaria de Estado da Administração e a Secretaria onde atua;
- II - proceder à prestação de serviços-meio necessários ao funcionamento regular da Secretaria;
- III - promover a análise dos custos dos serviços na Secretaria, alimentando os sistemas de planejamento e financeiro, com esses dados;
- IV - promover estudos de racionalização de procedimentos, visando o aprimoramento dos serviços prestados;

- V - proceder à fiscalização do uso e aplicação de serviços e equipamentos para detectar formas de desperdícios, uso inadequado e impróprio;
- VI - orientar técnica e administrativamente grupos auxiliares;
- VII - manter perfeita articulação com as unidades especializadas da Secretaria da Administração para execução de suas diretrizes e determinações técnicas no âmbito da Secretaria;
- VIII - colher informações, na Secretaria e no setor, sobre licitações de interesse para o cadastro da Administração;
- IX - desempenhar outras tarefas compatíveis com a posição e as determinadas pelo Secretário da Administração.

Os Chefes do Grupo de Planejamento Setorial tem como atribuição às contidas no art. 48:

- I - promover a perfeita integração funcional entre a Secretaria de Estado do Planejamento e Coordenação Geral e a Secretaria de Estado onde atua;
- II - promover a adaptação das diretrizes programáticas setoriais às diretrizes gerais do planejamento governamental;
- III - coordenar a elaboração dos planos de trabalho e da proposta orçamentária da Secretaria;
- IV - levar a efeito programas de reforma administrativa e planejamento institucional;
- V - assessorar na implantação de mecanismos de controle de projetos e atividades no âmbito da Secretaria;
- VI - acompanhar a execução do orçamento e produzir dados para sua reformulação e aperfeiçoamento;
- VII - produzir elementos e evidências dos programas de trabalho da Secretaria;
- VIII - promover a coleta de informações técnicas determinadas pela Secretaria do Planejamento e Coordenação Geral no setor polarizado pela Pasta;
- IX - manter estreita articulação com as unidades especializadas da Secretaria do Planejamento e Coordenação Geral para execução de suas diretrizes e determinações técnicas no âmbito da Secretaria;
- X - promover a consolidação e divulgação sistemática de informações de interesse da Secretaria e para o processo decisório de seus titulares;
- XI - orientar técnica e administrativamente grupos auxiliares;
- XII - desempenhar outras tarefas compatíveis com a posição e as determinadas pelo Secretário do Planejamento e Coordenação Geral.

Os Chefes do Grupo Financeiro Setorial tem como atribuição às estabelecidas no art. 49:

- I - promover a perfeita integração funcional entre a Secretaria de Estado da Fazenda e a Secretaria de Estado onde atua;
- II - proceder à execução do orçamento;
- III - promover os assentamentos, escriturações e registros contábeis e financeiros;
- IV - providenciar o levantamento do balancete mensal da Secretaria;

- V - proceder o acerto de contas em geral;
- VI - executar as medidas e providências de controle interno;
- VII - manter assentamentos sobre responsáveis por valores;
- VIII - promover a auditoria econômica e financeira da Secretaria;
- IX - promover o levantamento e análise sistemática dos custos operacionais da Secretaria;
- X - orientar técnica e administrativamente grupos auxiliares;
- XI - representar à Secretaria da Fazenda sobre quaisquer irregularidades relativas ao sistema financeiro;
- XII - desempenhar outras tarefas compatíveis com a posição e as determinadas pelo Secretário da Fazenda.

Destaca-se a regulamentação concernente ao Departamento de Auditoria Interna da Secretaria de Estado de Educação do Paraná, a qual está regulamentada através da Resolução n.º 2.383/2003, a qual determina que a Auditoria procederá:

A Auditoria, no prazo máximo de 2 dias úteis, procederá à análise do processo sob a ótica orçamentária, financeira, contábil e administrativa, e emitirá Informação sobre o resultado da Análise.

4.3. CAMPO DE IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

Este sub-item tem por objetivo abordar a implantação dos controles internos, propondo a regulamentação, uniformização e departamentalização do trâmite dos processos, tendo como foco a sistemática da execução da despesa com aquisição de bens e contratação de serviços através de licitação.

O Controle Interno governamental tem como finalidade auxiliar a gestão pública da Secretaria de Estado de Educação do Paraná, tendo como foco a busca da eficiência e eficácia operacional da execução da despesa.

O campo de atuação da implantação dos controles internos, dentre outros são: na unidade da Administração Direta; nos seus processos de execução de despesa.

Para atingir os pontos acima há necessidade de realizar um amplo trabalho, voltado para implantação de procedimentos e de normas para a execução de despesas com foco nas aquisições de bens e contratações de serviços através de processos licitatórios, nos seguintes departamentos: Grupo Administrativo Setorial no Setor de Compras; Comissão de Licitação; Grupo Financeiro Setorial; e Grupo de Planejamento Setorial.

Frente a esta implementação serão mapeados todos os procedimentos a serem executados por cada departamento com um respectivo fluxograma da tramitação dos processos e dos procedimentos a serem efetuados por cada departamento envolvido na sistemática da despesa, visando à agilidade dos processos.

4.3.1. Síntese de Procedimentos

Os procedimentos adotados no presente trabalho, têm por base o ambiente administrativo da Secretaria de Estado da Educação do Paraná, o foco contempla a sistemática da execução da despesa sob o âmbito orçamentário e financeiro.

A necessidade de implantação de Controles Internos se destaca frente à morosidade dos processo, sendo estes lentos e burocráticos, muitas vezes com inexistência das informações necessários a exatidão dos processo.

Dentro dos preceitos de um estudo de caso, este trabalho efetuou um levantamento sobre os procedimentos necessários a observância à legislação de um processo licitatório, as regras e normas que regem sobre a realização de despesas no âmbito público, objeto contemplado precipuamente no sub-item 2.4.5 do presente trabalho.

Efetuando este levantamento o trabalho foi desenvolvido em duas etapas: coleta de dados e aplicação dos procedimentos ao meio:

Após a coleta de dados sobre a Secretaria de Estado de Educação efetuou-se um estudo sobre a função e funcionamento de cada departamento da Secretaria, posteriormente evidenciando os departamentos envolvidos na execução da despesa.

Foram objeto de estudo os departamentos existentes, os quais estão consubstanciado no Decreto n.º 1.102/87, sendo Grupo Administrativo Setorial no Setor de Compras; Comissão de Licitação; Grupo Financeiro Setorial; e Grupo de Planejamento Setorial.

A parametrização dos departamentos envolvidos na sistemática da despesa, auxiliou em estabelecer a função de cada departamento junto à realização da

despesa, bem como definindo a sua função dentro do contexto do processo licitatórios, tendo como base o que emana a Lei n.º 8.666/93 de licitação. Realizando desta forma um cruzamento de dados entre as obrigações instituídas pela legislação e a função de cada departamento e a devida autorização necessária para a legitimidade do processo.

A regulamentação da sistemática da despesa proposta, foca todos os trâmites legais, para a devida formalização do ato público, desde o início do processo com a demanda pela unidade interessada, enfatizando a função de cada departamento envolvido no contexto da execução da despesa, contemplando desta forma todos as fases da despesa emanadas na Lei n.º 4.320/64 em seus arts. 58 a 70, o empenho, liquidação e o pagamento, estes devidamente autorizados pelo ordenador da despesa, atestando desta forma a legalidade e a legitimidade do ato público.

A implantação deste regulamento tem como foco auxiliar na uniformização dos procedimentos da execução da despesa, agindo de forma a conciliar os atos e formalizar os fatos, atuando na prevenção e na correção de erros e inibindo os atos ilícitos.

Este estudo de proposta para implantação de controle interno, preocupa-se com a possibilidade de resistência pelos departamentos envolvidos, devendo ser exposto de forma a conscientizar cada setor envolvido na sistemática da despesa pública, sendo demonstrado a aplicabilidade, bem como o auxílio que trará na operacionalidade do sistema, focando a eficácia operacional desta norma, a qual contemplará os atos administrativos e legais da execução da despesa.

O foco do presente trabalho é minimizar os conflitos existentes no processo de execução de despesa, tem como fulcro auxiliar e orientar o gestor público e os

demais departamentos envolvidos na sistemática da despesa, tendo em vista a complexidade dos trâmites dos processos, e a vasta informação e aprovação que determinado processo demanda, no tocante a execução orçamentária e financeira da despesa.

4.3.2. Proposta para Implantação de Controle Interno na Execução da Despesa sob a Ótica Orçamentária e Financeira.

As implantações de Controles Internos visam instituir critérios e normas para a execução da despesa com aquisições de bens e contratação de serviços através de procedimentos licitatórios, exceto de obras e serviços de engenharia. Tem como fulcro uniformizar e padronizar a sistemáticas dos processos licitatórios, frente a todos os departamentos envolvidos, bem como orientar os procedimentos de execução da despesa. Os Controles Internos são necessários à eficiência e eficácia operacional dos processos, visando à agilidade dos mesmos.

a) Do Objetivo de Implantar

Visa definir e regulamentar a execução da despesa com aquisições de bens e contratação de serviços através de procedimentos licitatórios, exceto de obras e serviços de engenharia.

b) Da Solicitação da Despesa

A solicitação da despesa deve ser encaminhada pela unidade interessada, através do SAD, conforme ANEXO II-SOLICITAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA EXECUÇÃO DE DESPESA.

c) Da Autorização da Despesa

A autorização para a execução da despesa cabe ao Diretor Geral e a homologação pelo Secretário da Educação.

d) Da Responsabilidade

A cada unidade administrativa cabe a responsabilidade pelo processo, enquanto estiver sob sua guarda. Portanto, para o mesmo ter prosseguimento, deve estar devidamente preenchido, autorizado e/ou instruído.

Caso o processo não esteja devidamente preenchido e informado, deve ser devolvido aos responsáveis para regularização.

e) Da Seqüência dos Procedimentos

Os procedimentos de cada unidade administrativa envolvida no processo de licitação, estão detalhadas a seguir, devendo ser realizada de forma seqüencial, padronizando a tramitação dos processos.

A representação gráfica dos procedimentos de cada unidade administrativa está sob a forma de fluxograma consubstanciada no ANEXO III-FLUXOGRAMA DE PROCEDIMENTOS DE EXECUÇÃO DA DESPESA.

f) Dos Procedimentos Iniciais do Processo

f.1) Unidade Interessada - UI

f.1.1) A unidade administrativa interessada, solicita autorização para execução da despesa através do preenchimento e emissão, em duas vias, do SAD–Solicitação de Autorização para Execução de Despesa.

f.1.1.1) Encaminha a SAD ao Diretor Geral para obtenção de autorização para prosseguimento do processo.

f.1.2) O SAD deve trazer a devida justificativa da despesa e a especificação clara do objeto a ser licitado ou do serviço a ser realizado.

f.2) Diretor Geral - DG

f.2.1) Recebe o SAD, estando de acordo com a solicitação, autoriza o prosseguimento do processo, assina o campo apropriado do formulário devolvendo à unidade interessada (solicitante da despesa).

f.2.2) Não concordando, informa e devolve o SAD à unidade interessada.

f.3) Unidade Interessada - UI

f.3.1) Estando o SAD devidamente autorizado pelo Diretor Geral, providencia o protocolo, junto ao Protocolo Geral.

f.4) Protocolo Geral - PTG

f.4.1) Providencia o protocolo do SAD, devolvendo uma via, quando se tratar de aquisição de bens encaminha ao Setor de Compras-GAS, e no caso de contratação para prestação de serviços, ao GPS.

f.5) Setor de Compras-GAS

f.5.1) Quando se tratar de aquisição de bens, recebe o SAD protocolado e especifica tecnicamente o objeto a ser licitado com base nas informações recebidas.

f.5.2) Efetua a pesquisa de preço para estimar o custo médio do objeto a ser licitado.

f.5.3) Indica no campo apropriado do SAD o valor total previsto que será empenhado e encaminha o processo ao GPS.

f.6) Grupo de Planejamento Setorial - GPS

f.6.1) Recebe o processo, verifica se a despesa está prevista e classifica conforme a programação orçamentária.

f.6.2) Não estando prevista a despesa no orçamento, realiza as alterações orçamentárias e encaminha o respectivo instrumento de oficialização, ao Diretor Geral para autorização e posteriormente encaminha ao GFS.

f.6.3) Estando à despesa prevista e classificada conforme a programação, preenche o SAD fazendo a indicação financeira e a classificação orçamentária da despesa, determinando a dotação pela qual correrá a despesa e encaminha ao GFS.

f.6.4) Anexa ao processo o QDD-Quadro de Detalhamento de Despesa, o qual contemplará a dotação orçamentária, e a respectiva rubrica informada na SAD, demonstrando a existência de recurso para contemplação do pleito. ANEXO IV- MODELO DE QUADRO DE DETALHAMENTO DA DESPESA.

f.7) Diretor Geral-DG

f.7.1) Recebe o processo do GPS, analisa a alteração orçamentária efetuada, e autoriza encaminhando o retorna o processo ao GFS.

f.7.2) Em caso de não autorização das alterações orçamentárias, informa e envia o processo para a unidade interessada, sendo encaminhado ao Protocolo Geral para baixa e arquivamento.

f.8) Grupo Financeiro Setorial-GFS

f.8.1) Informa a disponibilidade financeira do recurso solicitado, preenchendo o SAD.

f.8.2) Caso não haja recurso disponível para execução da despesa, retêm o processo, estuda alternativas para disponibilizar a liberação do recurso, encaminhando o pedido à Secretaria de Estado da Fazenda-SEFA.

f.8.3) Caso a SEFA não libere o recurso, informa e encaminha o processo ao Diretor Geral.

f.8.4) Caso a SEFA atenda ao pedido de liberação do recurso, preenche o SAD, informado a existência de disponibilidade financeira de acordo com liberação da SEFA e encaminha ao Setor de Compras-GAS.

f.9) Diretor Geral-DG

f.9.1) Estando de acordo com a despesa, mas não havendo recurso disponível, decide pelo encaminhamento ou não do pedido de reconsideração junto a SEFA.. Sendo atendido o pedido encaminha ao GFS.

f.9.2) Não concordando com a despesa ou decidindo pelo não encaminhamento de pedido de reconsideração junto a SEFA, informa e envia o processo para o Setor de Compras-GAS e posteriormente ao interessado, sendo encaminhado ao Protocolo Geral para baixa e arquivamento.

f.10) Grupo Financeiro Setorial-GFS

f.10.1) Caso a SEFA atenda ao pedido de liberação do recurso, preenche o SAD, informado a existência de disponibilidade financeira de acordo com liberação da SEFA e encaminha ao Setor de Compras-GAS.

f.11) Protocolo Geral-PTG

f.11.1) Se a despesa foi autorizada pela autoridade competente. Encaminha o processo ao Setor de Compras-GAS.

f.11.2) Se a despesa não foi autorizada pela autoridade competente, recebe instruções para baixa e arquivamento do processo.

f.12) Setor de Compras-GAS

f.12.1) Recebe o processo, com as devidas informações orçamentárias e financeiras, elabora a minuta do instrumento convocatório e demais elementos necessários à licitação, submetendo-se à apreciação e pronunciamento da Unidade Interessada.

f.13) Unidade Interessada-UI

f.13.1) Recebe a minuta do instrumento convocatório e outros elementos se necessário, efetua a conferência no que concerne a especificação do objeto a ser licitado, aprovando ou apontando eventuais irregularidades e encaminha ao Setor de Compras-GAS.

f.14) Setor de Compras-GAS

f.14.1) Recebe o processo, efetua as alterações na minuta do instrumento convocatório, se for o caso, assina o campo apropriado do SAD, convalidando os procedimentos e encaminha o processo ao GFS.

f.15) Grupo Financeiro Setorial-GFS

f.15.1) Recebe o processo do Setor de Compras-GAS, e emite o "PEDIDO DE

EMPENHO” devidamente preenchido, identificando a licitação que será realizada, conforme informação do Setor de Compras-GAS (sub-item f.5.3), alocando o recurso específico como garantia da execução da despesa e encaminha o processo ao Ordenador da Despesa.

f.16) Diretor Geral-DG

f.16.1) Estando de acordo, assina o “PEDIDO DE EMPENHO” e instaura o processo licitatório assinando o campo apropriado do SAD e encaminha o processo ao GFS.

f.17) Grupo Financeiro Setorial-GFS

f.17.1) Recebe o processo do Diretor Geral (Ordenador de Despesa), emite a “NOTA DE EMPENHO” identificando o valor a ser empenhado, de acordo com estimativa do Setor de Compras-GAS (sub-item f.5.3) e encaminha o processo.

f.18) Setor de Compras-GAS

f.18.1) Recebe o processo, toma ciência e envia a Assessoria Jurídica.

f.19) Assessoria Jurídica-ASS JUR

f.19.1) Recebe o processo do Setor de Compras-GAS, analisa a fase preliminar do procedimento licitatório em observância aos requisitos legais e específicos, elabora uma minuta do instrumento contratual, caso a licitação a ser realizada assim o exija.

f.19.2) Emite parecer sob a ótica legal, e encaminha ao Setor de Compras-GAS.

f.19.3) Havendo eventuais irregularidades sob o âmbito legal, o processo deve ser regularizado para continuação do trâmite do processo, sendo encaminhado para os devidos departamentos para regularização.

f.20) Setor de Compras-GAS

f.20.1) Recebe o processo, toma ciência e regulariza as eventuais divergências apontadas pela Assessoria Jurídica e encaminha o processo a Auditoria Interna.

f.21) Auditoria Interna-AUDIT

f.21.1) Recebe o processo do Setor de Compras-GAS, analisa a fase preliminar do procedimento licitatório, bem como a verificação dos procedimentos realizados durante o trâmite do processo licitatório.

f.21.2) Após análise emite Informação Técnica sob a ótica orçamentária, financeira, contábil e administrativa.

f.21.3) Havendo eventuais irregularidades, sob a ótica analisada, efetua as devidas recomendações, devendo ser regularizadas para continuação do trâmite do processo, sendo encaminhada para os devidos departamentos para regularização.

f.21.4) No caso de não haver objeções até a fase analisada, encaminha o processo ao Setor de Compras-GAS.

f.22) Setor de Compras-GAS

f.22.1) Recebe o processo, toma ciência e regulariza as eventuais divergências apontadas pela Auditoria Interna.

f.22.2) O Setor de Compras com base no parecer emitido pela Assessoria Jurídica e pela Auditoria Interna, prepara o “INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO” definitivo e o “AVISO DE LICITAÇÃO”, quando for o caso e encaminha ao Diretor Geral.

f.23) Diretor Geral-DG

f.23.1) Recebe o “INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO” definitivo e o “AVISO DE LICITAÇÃO”, quando for o caso, assina e o encaminha ao Setor de Compras-GAS.

f.23.2) Não concordando com os termos do instrumento convocatório, informa e o devolve ao Setor de Compras-GAS.

f.24) Setor de Compras-GAS

f.24.1) Recebe o “INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO” definitivo e o “AVISO DE LICITAÇÃO”, quando for o caso, assinados.

f.24.2) Providencia a publicação do “AVISO DE LICITAÇÃO”, no “Diário Oficial do Estado” e em demais jornais de circulação, conforme determina a Lei n.º 8.666/93 e suas alterações.

f.24.3) Acompanha as publicações e providencia as respectivas cópias para anexar no processo licitatório.

f.24.4) Afixa o “AVISO DE LICITAÇÃO” e/ou o instrumento convocatório no “Painel de Editais” da SEED.

f.24.5) Entrega aos interessados que procurarem, cópias do instrumento convocatório mediante recolhimento de taxa correspondente e emissão dos respectivos recibos de entrega.

f.24.6) Convoca, no mínimo três dos funcionários que foram designados para constituírem a Comissão de Abertura e Julgamento da Licitação, conforme autorização do Diretor Geral, devidamente publicado em Diário Oficial do Estado do Paraná.

f.24.7) Encaminha o processo ao presidente da Comissão de Licitação.

g) Dos Procedimentos quando houver Impugnação do Instrumento Convocatório.

g.1) Diretor Geral-DG

g.1.1) Julga e responde a impugnação com base nas informações prestadas pelas áreas envolvidas (Setor de Compras-GAS, Comissão de Licitação, Assessoria Jurídica e Auditoria Interna) e encaminha o processo ao Setor de Compras-GAS.

g.2) Setor de Compras-GAS

g.2.1) Recebe o processo, providencia a comunicação formal da decisão ao impugnante, se for o caso, e encaminha o processo a CL.

h) Dos Procedimentos para Abertura e Julgamento da Licitação.

h.1.) Comissão de Licitação-CL

h.1.1) Recebe do Setor de Compras-GAS, o processo e as respectivas cópias do instrumento convocatório.

h.1.2) No dia, local e hora marcada no instrumento convocatório, abre oficialmente a licitação, lavrando ata circunstanciada do ato.

h.1.3) Analisa e julga os documentos e/ou propostas apresentadas, na mesma sessão de abertura, consignando o resultado na respectiva ata, ou, a seu critério,

posteriormente em sessão reservada, divulgando o resultado através da emissão de “PARECER e RELATÓRIO DE JULGAMENTO”.

h.1.4) Quando a modalidade da licitação exigir a publicação do resultado, conforme dispõe a Lei n.º 8.666/93, envia o “RELATÓRIO DE JULGAMENTO” ao Setor de Compras-GAS para providências.

h.1.5) Se for o caso, envia o resultado do julgamento da fase correspondente da licitação para afixação no “Painel de Editais”.

h.2) Setor de Compras-GAS

h.2.1) Providencia a publicação do “RELATÓRIO DE JULGAMENTO”, no “Diário Oficial do Estado” e em demais jornais de circulação, conforme determina a legislação em vigor.

h.2.2) Acompanha as publicações e providencia o envio das respectivas cópias a Comissão de Licitação.

h.2.3) Afixa o resultado do julgamento da fase correspondente da licitação no “Painel de Editais”.

h.3) Comissão de Licitação-CL

h.3.1) Junta ao processo as respectivas cópias das publicações.

h.3.2) A partir da data oficial da divulgação do resultado da licitação, acompanha os prazos recursais previstos na Lei n.º 8.666/93 e suas alterações.

h.3.3) Havendo interposição do recurso administrativo, procede de acordo com o descrito no próximo item.

h.3.4) Decorrido o prazo legal, sem interposição de recursos, encaminha o processo ao Setor de Compras-GAS para extração de cópias e registros. (efetuar os procedimentos constantes no sub-item j).

i) Dos Procedimentos quando houver Interposição de Recurso Administrativo dos Atos da Comissão.

i.1) Protocolo Geral-PTG

i.1.1) Protocola o recurso apresentado pelo recorrente, informa junto ao processo a comissão responsável pelo respectivo processo licitatório e encaminha o recurso ao presidente da Comissão de Licitação.

i.2) Comissão de Licitação-CL

i.2.1) Dá ciência dos termos do recurso aos demais licitantes, pede ao Protocolo Geral a anexação do recurso ao processo principal, reunindo-se posteriormente para decidir quanto ao mérito do recurso interposto.

i.2.2) Analisa e julga o mérito do recurso, emitindo parecer circunstanciado a respeito do assunto.

i.2.2.1) Caso o recurso seja julgado procedente, revê os seus atos e emite novo "PARECER e RELATÓRIO DE JULGAMENTO" e providencia a divulgação do novo resultado através dos mesmos meios que o anterior. (Verificar os procedimentos definidos no sub-itens h.1.4 e h.1.5.)

i.2.2.2) Caso o recurso seja julgado improcedente, encaminha o processo juntamente com o parecer, ao Diretor Geral.

i.3) Diretor Geral-DG

i.3.1) Examina as circunstâncias e profere a decisão dando provimento ou não ao recurso, subsidiado pelo parecer da Comissão.

i.3.2) Em ambas as situações, deve ser efetuada formalmente a decisão da autoridade competente, formalizar a notificação da decisão ao recorrente e devolver o processo à CL.

i.4) Comissão de Licitação-CL

i.4.1) Tomar conhecimento da decisão proferida pela autoridade competente e encaminhar o processo ao Setor de Compras-GAS.

j) Dos Procedimentos após decorrido o Prazo recursal dos Atos da Comissão ou após Julgado o Recurso.

j.1) Comissão de Licitação-CL

j.1.1) Extrai cópias necessárias, registra e encaminha o processo à Assessoria Jurídica para análise e emissão de parecer.

j.2) Assessoria Jurídica-ASS JUR

j.2.1) Recebe o processo da Comissão de licitação, emite “PARECER” relativamente ao cumprimento das formalidades impostas pela legislação, elabora minuta do “TERMO DE HOMOLOGAÇÃO”/REVOGAÇÃO OU ANULAÇÃO”, conforme o caso e encaminha o processo ao Diretor Geral.

j.3) Diretor Geral-DG

j.3.1) Recebe o processo, opina e encaminha o processo ao Secretário da Educação.

j.4) Secretário da Educação

j.4.1) Recebe o processo do DG, estando de acordo com os procedimentos, assina o “TERMO DE HOMOLOGAÇÃO” e encaminha o processo ao GFS para emissão do “Pedido de Empenho” ao adjudicado.

j.4.2) Não concordando com os procedimentos adotados, assina o “TERMO DE REVOGAÇÃO” ou de “ANULAÇÃO” e encaminha o processo ao Setor de Compras-GAS para publicação do respectivo termo.

j.5) Setor de Compras-GAS

j.5.1) Providencia a publicação do “TERMO DE REVOGAÇÃO” ou de “ANULAÇÃO” e encaminha o processo a Assessoria Jurídica.

j.6) Assessoria Jurídica-ASS JUR

j.6.1) Recebe o processo do Setor de Compras-GAS e acompanha os prazos recursais.

j.6.1.1) Havendo interposição de recurso do ato da autoridade superior (revogação ou anulação da licitação), dá ciência dos termos do recurso aos demais licitantes, solicita ao Protocolo Geral a anexação do recurso ao processo principal e encaminha ao Diretor Geral.

j.7) Diretor Geral-DG

j.7.1) Recebe o processo da Assessoria Jurídica, julga o mérito do recurso e formaliza as respostas ao recorrente.

j.7.1.1) Se o recurso for acatado, assina o “TERMO DE RETIFICAÇÃO”, envia ao Setor de Compras-GAS para publicação e posteriormente encaminha o processo ao GFS para emissão do “Pedido de Empenho” ao adjudicado.

j.7.1.2) Caso o recurso não seja acatado, comunica formalmente a decisão ao recorrente e encaminha o processo ao GFS para estorno do empenho.

j.8) Grupo Financeiro Setorial-GFS

j.8.1) Recebe o processo do DG, e com base no resultado da licitação, caso tenha sido homologada, emite “PEDIDO DE EMPENHO” em nome do adjudicado e encaminha o processo ao Diretor Geral.

j.8.2) Caso a licitação tenha sido revogada ou anulada, estorna o “EMPENHO”, registra e anexa à cópia do estorno ao processo e encaminha ao Setor de Compras-GAS.

j.9) Setor de Compras-GAS

j.9.1) Caso a licitação tenha sido revogada ou anulada, comunica a decisão à unidade interessada, e encaminha o processo ao Protocolo geral para baixa e arquivo.

j.10) Diretor Geral-DG

j.10.1) Recebe o processo do GFS, assina o “PEDIDO DE EMPENHO” em nome do

adjudicado e retorna o processo ao GFS.

j.11) Grupo Financeiro Setorial-GFS

j.11.1) Recebe o processo do Diretor Geral e emite "NOTA DE EMPENHO" em nome do adjudicado.

J.11.1.1) Havendo previsão de "Contrato", encaminha o processo a Assessoria Jurídica.

j.11.1.2) Não havendo previsão de "Contrato", encaminha o processo a Auditoria Interna.

j.12) Assessoria Jurídica-ASS JUR

j.12.1) Recebe o processo do GFS, prepara a minuta do respectivo "INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO" e encaminha o processo a AUDIT.

j.13) Auditoria Interna-AUDIT

f.13.1) Recebe o processo, analisa a fase final do procedimento licitatório, bem como a verificação dos procedimentos realizados durante o trâmite do processo licitatório.

f.13.2) Após análise emite Informação Técnica sob a ótica orçamentária, financeira, contábil e administrativa.

f.13.3) Havendo eventuais irregularidades, sob a ótica analisada, efetua as devidas recomendações, devendo ser regularizadas para continuação do trâmite do processo, sendo encaminhada para os devidos departamentos para regularização.

f.13.4) No caso de não haver objeções até a fase analisada, encaminha o processo a CL.

j.14) Comissão de Licitação-CL

j.14.1) Recebe o processo da Auditoria Interna, não havendo Contrato, emite o “PEDIDO DE FORNECIMENTO” e envia ao Diretor Geral, para assinatura, notifica o adjudicado, fixando prazo para retirada do mesmo junto a Comissão.

j.14.2) Havendo Contrato, recebe o processo da Auditoria Interna, envia o instrumento contratual ao Diretor Geral, para assinatura e notifica o adjudicado, fixando prazo para assinatura do mesmo junto ao GFS.

j.14.3) Havendo previsão de “GARANTIA DE FORNECIMENTO”, encaminha cópia da notificação do adjudicado ao GFS.

j.15) Grupo Financeiro Setorial-GFS

j.15.1) Recebe o processo da Comissão de Licitação-CL e a cópia da notificação do adjudicado, providencia o recolhimento da “GARANTIA DE FORNECIMENTO”, e fornece o comprovante de recolhimento do adjudicado o qual deve apresentar quando da assinatura do contrato.

j.16) Diretor Geral-DG

j.16.1) No caso de “CONTRATO”, havendo “GARANTIA DE FORNECIMENTO”, após a devida apresentação do comprovante de recolhimento da garantia contratual, assina o respectivo “INSTRUMENTO CONTRATUAL” juntamente com o adjudicado, fornece uma via ao adjudicado e as demais encaminha a CL.

j.16.2) No caso de “PEDIDO DE FORNECIMENTO”, recebe assinada as respectivas vias e devolve a CL.

j.17) Comissão de Licitação-CL

j.17.1) Retira o “PEDIDO DE FORNECIMENTO” pelo fornecedor, anexa uma cópia ao processo e distribui as demais aos interessados (fornecedor, Setor de Compras-GAS e Unidade Interessada/Solicitante) e encaminha o processo para o GFS, para instrução.

j.17.2) Recebidas às vias do “CONTRATO”, assinadas pelas partes, distribui as respectivas cópias aos interessados: Assessoria Técnica (para elaboração do extrato de contrato), Setor de Compras-GAS (para recebimento do objeto licitado, somente processos de aquisição) Unidade Interessada/solicitante e encaminha o processo ao GFS, para instrução.

j.18) Assessoria Jurídica-ASS JUR

j.18.1) Recebe o processo e a cópia do “INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO”, quando houver, devidamente assinado, elabora o “EXTRATO DE CONTRATO”, e encaminha ao Setor de Compras-GAS para providenciar a publicação.

j.19) Setor de Compras-GAS

j.19.1) Providencia a publicação do “EXTRATO DE CONTRATO”, no “Diário Oficial do Estado” e em demais jornais de circulação, conforme determina a legislação em vigor.

j.19.2) Acompanha as publicações e providencia o envio das respectivas cópias para instrução do processo ao GFS.

k) Dos Procedimentos para Recebimento do Objeto Licitado.

k.1) Setor de Compras-GAS

k.1.1) Recebe cópia do “PEDIDO DE FORNECIMENTO” ou “CONTRATO”, quando houver, para acompanhar e controlar a efetiva entrada do objeto licitado na Secretaria de Estado da Educação.

k.1.2) Encaminha o objeto adquirido a Unidade Interessada com a respectiva cópia do “PEDIDO DE FORNECIMENTO” ou “CONTRATO”.

k.1.3) Atesta os documentos para pagamento do fornecedor ou prestador de serviços e encaminha ao GFS.

k.2) Unidade Interessada-UI

k.2.1) Recebe o objeto adquirido, bem como “PEDIDO DE FORNECIMENTO” ou “CONTRATO”, conforme o caso, para administração da execução do mesmo.

l) Dos Procedimentos para pagamento do Fornecedor.

l.1) Grupo Financeiro Setorial-GFS

l.1.1) Efetua a conferência da documentação e providencia a liquidação da despesa.

l.1.2) Emite a Ordem de Pagamento e envia o processo ao Diretor Geral para despacho.

l.2) Diretor Geral-DG

l.2.1) Despacha a ordem de pagamento determinando que a despesa seja paga, envia o processo ao GFS.

I.3) Grupo Financeiro Setorial-GFS

I.3.1) Efetua o pagamento conforme programação previamente determinada pela SEFA-Secretaria de Estado da Fazenda.

I.3.2) Após o pagamento os documentos comprobatórios são separados e encaminhados ao Protocolo Geral, para juntada no processo.

m) Dos Procedimentos para Instrução Final do Processo e Baixa

m.1) Protocolo Geral-PTG

m.1.1) Providencia a juntada de documentos ao processo.

m.1.2) Efetua a baixa do processo no respectivo sistema e encaminha o processo ao Arquivo Geral.

m.2) Arquivo Geral-ARQ

m.2.1) Arquiva o processo.

5. CONCLUSÃO

Neste trabalho foram apresentados diversos tópicos que norteiam a execução orçamentária e financeira da despesa pública, tendo em vista o objetivo geral de implantação de uma sistemática de controle interno na execução da despesa, neste caso na Secretaria de Estado da Educação do Paraná.

Foram delineados no presente trabalho as diretrizes estabelecidas nos objetivos específicos, sendo atingindo o enfoque proposto, tendo em vista a revisão de literatura apresentada, que contemplou os aspectos de controle interno focando a área pública, explanando sobre a sua importância administrativa e operacional no setor público, o qual tem como objeto subsidiar o gestor público, mostrando desta forma transparência na execução da despesa.

Feito o relato sobre o controle interno, foi exposto à estrutura operacional dos órgãos públicos, a sua formação e o papel que esta representa na sua essencialidade, contemplando também sobre contabilidade pública.

Sob o aspecto orçamentário e financeiro, explanou-se sobre o estado da arte da despesa pública, consubstanciada na Lei n.º 4.320/34 em seus arts. 58 a 70, sendo: fixação, empenho, liquidação e o pagamento, foram focados precipuamente a Licitação consubstanciada na Lei n.º 8.666/93 e suas alterações, sendo abordado os diversos conceitos norteadores.

Os tópicos supramencionados, tiveram como finalidade apresentar a estrutura governamental que está inserida à execução da despesa pública, tal a importância desses conceitos para a correta aplicação do objeto proposto, para servir de apoio à obtenção do foco principal, sendo esta revisão de literatura essencial para a condução do presente trabalho.

A estrutura da Secretaria de Estado da Educação do Paraná foi objeto de estudo do presente trabalho, especialmente os setores envolvidos na sistemática da execução da despesa, sendo Grupo Administrativo Setorial no Setor de Compras; Comissão de Licitação; Grupo Financeiro Setorial; e o Grupo de Planejamento Setorial, consubstanciado no Decreto n.º 1.102/87.

A implantação de procedimentos de execução da despesa foi proposta com foco nas aquisições de bens e contratações de serviços através de processo licitatórios, haja vista a falha existente nos órgãos públicos, a existência de processos lentos e burocráticos, tendo em vista a complexidades da execução da despesa, as suas diversas fases, informações, aprovações e parecer que determinados tipos de processos demandam e todas as exigências legais impostas, para a obtenção de êxito nos atos praticados pelo gestor público.

Desta forma, evidencia-se que o controle deve fazer parte de todas as atividades administrativas dos órgãos, a necessidade de implantar normas, manuais e regulamentos, tem como finalidade respaldar os atos públicos emanados pelas autoridades competentes.

Portanto, a implantação de regulamentos e normas de procedimentos de execução de despesa agiria de forma a agilizar a execução dos processos, contribuindo para: formalizar as ações que estão sendo executadas pelos grupos envolvidos na sistemática da despesa; constatar a veracidade e confiabilidade das informações emanadas pelos órgãos competentes; verificar se os trâmites necessários estão sendo realizados; identificar se estão sendo cumpridos os dispositivos legais e normas técnicas pertinentes.

A proposta de implantação de controle interno vem minimizar os conflitos existentes no processo de execução da despesa, bem como aprimorar a avaliação do planejamento da execução orçamentária e financeira, proporcionando um controle preciso e minucioso dos processos de execução da despesa, implantando mecanismos para agilização dos processos, e corrigindo possíveis erros.

A uniformização dos procedimentos constitui um importante controle que enseja a administração pública, sendo oportuno devido à vasta informação contida, identificando todos os procedimentos cabíveis de tramitação do processo, bem como a devida função de cada departamento envolvido na execução da despesa, delegando a todos os envolvidos as devidas responsabilidades.

A implantação do regulamento proposto, possibilita um acompanhamento concomitantemente a execução da despesa, podendo dessa forma prevenir e coibir a execução de erros e/ou atos ilícitos, buscando o cumprimento das exigências legais dos atos da administração pública.

Conclui-se que a implantação de procedimentos de controles internos é um importante instrumento de auxílio à gestão governamental, apoiando o ordenador da despesa na correta aplicação dos procedimentos de execução da despesa, visto há necessidade de busca de um controle orçamentário e financeiro, visando assegurar o ordenado da despesa e dar transparência aos atos praticados pelos órgãos públicos, obedecendo dentre outras normas as emanadas na Lei n.º 8.666/93 que institui normas para licitações e precipuamente a Lei Complementar n.º 101/00 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Licitações e contratos: orientações básicas**. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Interno, 2003.
- CETIL DE SISTEMAS DE INFORMÁTICA S/A. **Contabilidade Governamental: Manual de Procedimentos das Receitas Públicas**. São Paulo: Éden Gráficas Ltda, 2004.
- COLELLA, Victor. **Auditoria: Controle Interno e Estoques**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- DOWER, Nelson Godoy Bassil. **Instituições de Direito Público e Privado**. São Paulo: Nelpa Edições Jurídicas, 1995.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DE BRASIL: **Normas Brasileiras para o exercício da Auditoria Interna**. 1991.
- JUSTEN, Marçal Filho. **Comentários á lei de licitações e contratos administrativos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1997.
- KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. Um tratamento conceitual. São Paulo: EPU – Editora Pedagógica e Universitária Ltda. e EDUSP – Editora da Universidade de São Paulo, 1979.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO Jr., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei n. ° 4.320/64 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

PARANÁ, Secretaria de Estado de Saúde. **Manual de Procedimentos e Legislações**. 9. ed. Paraná, 2002.

PEIXE, Blênio Cezar Severo. **Finanças Públicas: Controladoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, TIMBÓ, Maria Zulene Farias, ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PISCITELLI, Roberto Zulene. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da administração Pública**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um Enfoque Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2003.

LEGISLAÇÃO:

Brasil, Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988.

Brasil, Código Tributário Nacional de 25 de outubro de 1966.

Brasil, Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.

Brasil, Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964.

Brasil, Lei n.º 8.666 de 21 de junho de 1993.

Brasil, Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Brasil, Decreto n.º 3.555, de 08 de agosto de 2000.

Brasil, Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 750/93.

Paraná, Constituição do Estado do Paraná de 05 de outubro de 1989.

Paraná, Lei n.º 8.485 de 08 de junho de 1986.

Paraná, Decreto n.º 1.102 de 09 de agosto de 1987.

Paraná, Resolução n.º 152, de 19 de dezembro de 2002.

SITES:

www.diaadiaeducação.pr.gov.br

www.pr.gov.br

7. ANEXOS

ANEXO I-DEMONSTRATIVO DE ELEMENTOS DA DESPESA

ELEMENTOS DE DESPESA

01. Aposentadorias e Reformas
03. Pensões
04. Contratação por Tempo Determinado
05. Outros Benefícios Previdenciários
06. Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso (de uso exclusivo da união)
07. Contribuição a Entidade Fechadas de Previdência
08. Outros Benefícios de Natureza Social
09. Salário-Família
10. Outros Benefícios de Natureza Social
12. Vencimentos e Vantagens Fixas – Militar
13. Obrigações Patronais
14. Diárias – Pessoal Civil
15. Diárias – Pessoal Militar
16. Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil
17. Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
18. Auxílio Financeiro a Estudantes
19. Auxílio-Fardamento
20. Auxílio Financeiro a Pesquisadores
21. Juros sobre a Dívida por Contrato
22. Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
23. Juros, Deságio e Descontos da Dívida Mobiliária
24. Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
25. Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
26. Obrigações Decorrentes de Política Monetária
27. Encargos pela Honra de Avais, Garantias, sEguros e Similares
28. Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
30. Material de Consumo
31. Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
32. Material de Distribuição Gratuita
33. Passagens e Despesas com Locomoção
34. Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização
35. Serviços de Consultoria
36. Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
37. Locação de Mão-de-obra
38. Arrendamento Mercantil
39. Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

ELEMENTOS DE DESPESA

41. Contribuições
42. Auxílios
43. Subvenções Sociais
45. Equalização de Preços e Taxas (de uso exclusivo da União)
46. Auxílio-Alimentação
48. Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
49. Auxílio-Transportes
51. Obras e Instalações
52. Equipamentos e Material Permanente
61. Aquisição de Imóveis
62. Aquisição de Produtos para Revenda
63. Aquisição de Títulos de Créditos
64. Aquisição de Títulos Representativos de Capital já integralizado
65. Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
67. Depósitos Compulsórios
71. Principal da Dívida Contratual Resgatado
72. Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
73. Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
74. Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
75. Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
76. Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
77. Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
81. Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
91. Sentenças Judiciais
92. Despesas de Exercícios Anteriores
93. Indenizações e Restituições
94. Indenizações e Restituições Trabalhistas
95. Indenizações pela Execução de Trabalhos de Campo
96. Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
99. A classificar

Fonte: Resolução n.º 152, de 19 de dezembro de 2002.

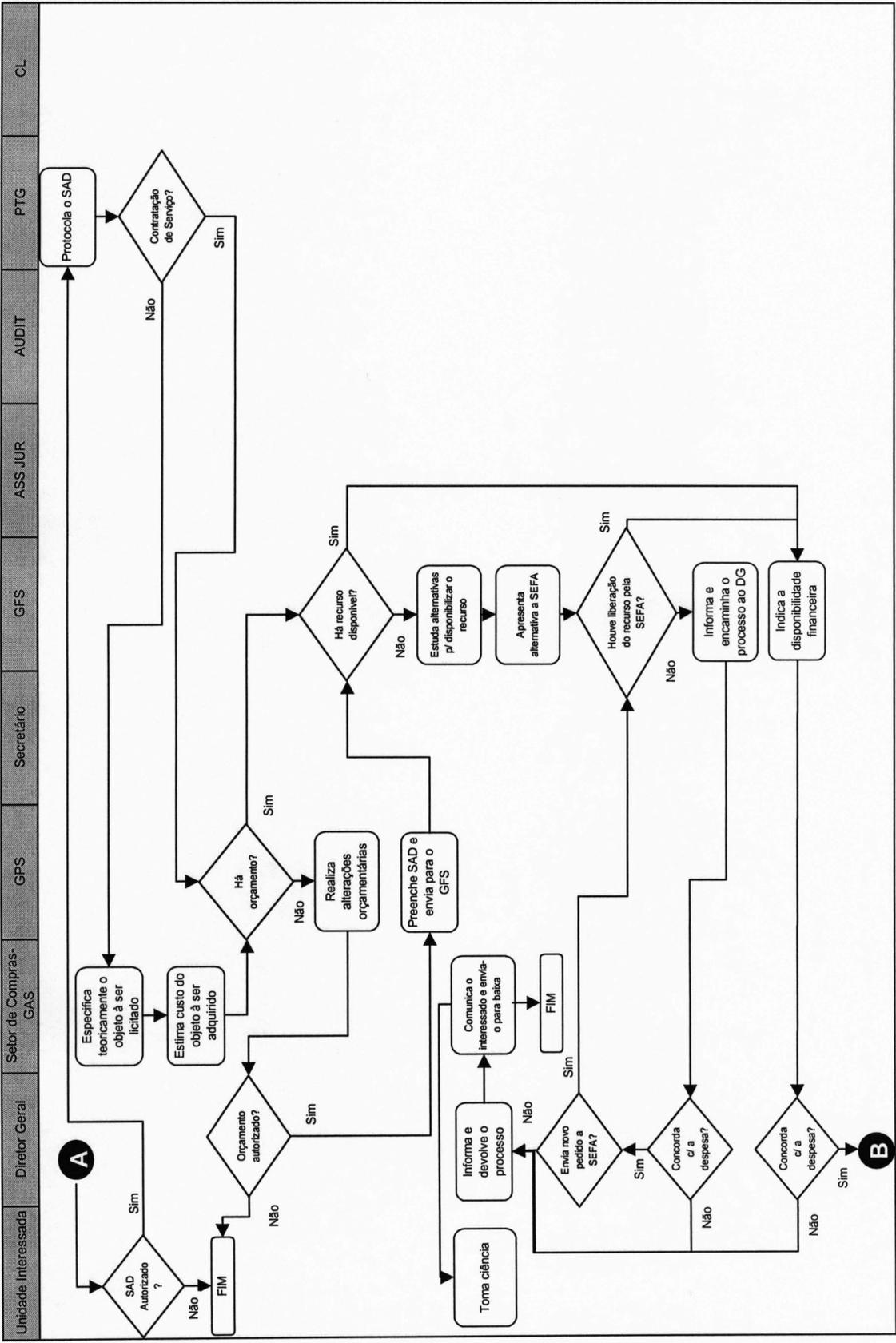
ANEXO II-SOLICITAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA EXECUÇÃO DE DESPESA.

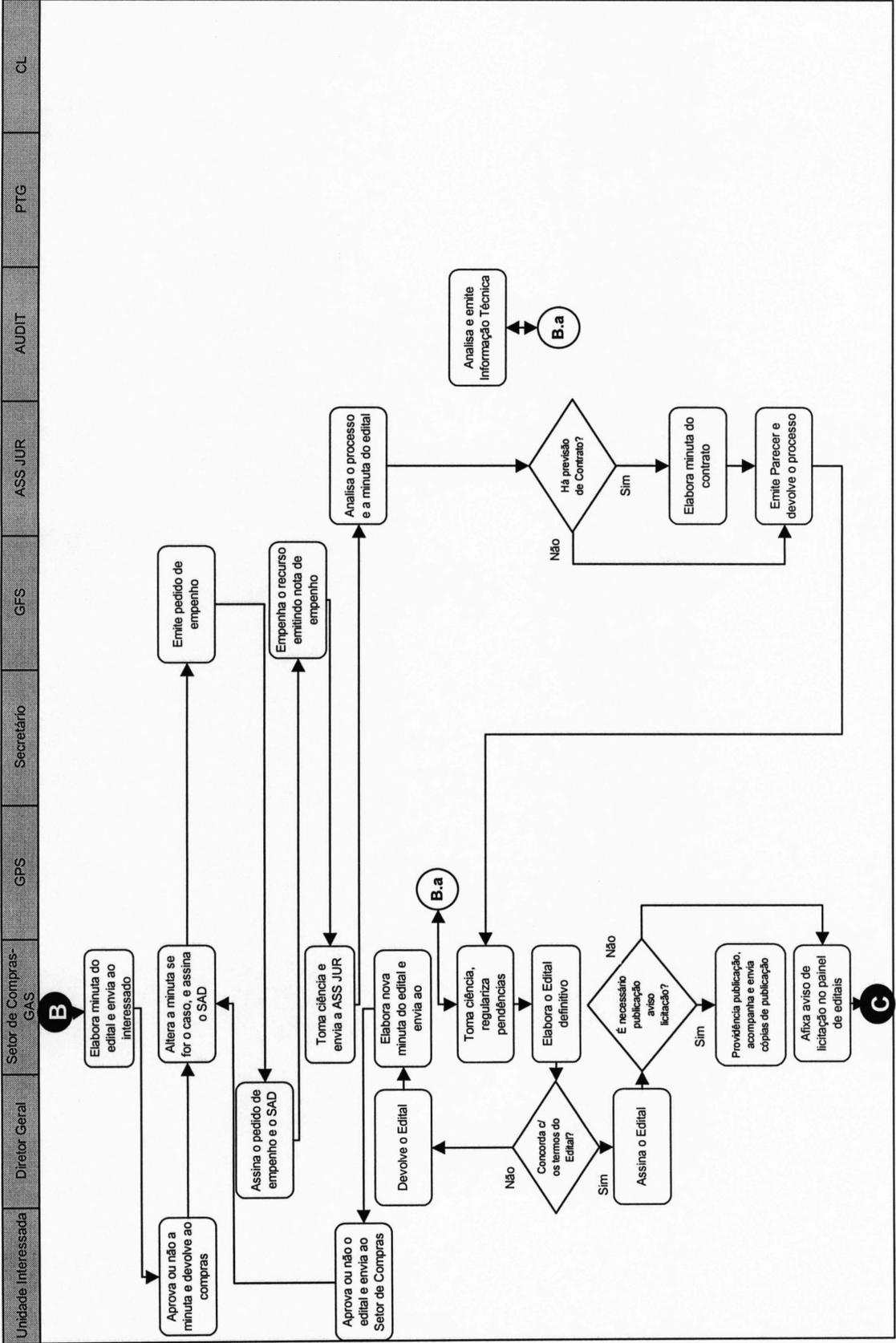
(PROTOCOLO)

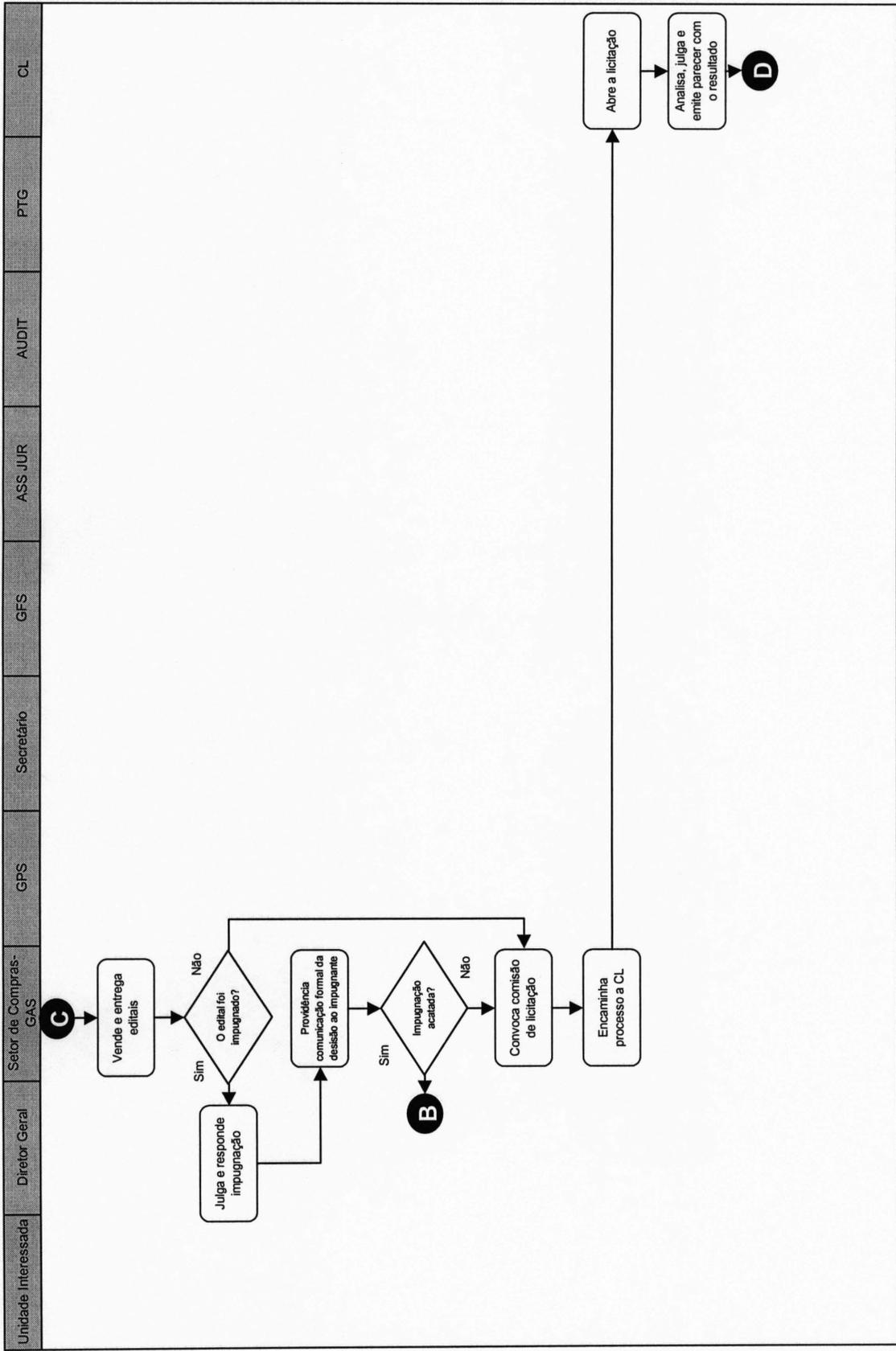
SOLICITAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA EXECUÇÃO DE DESPESA - SAD

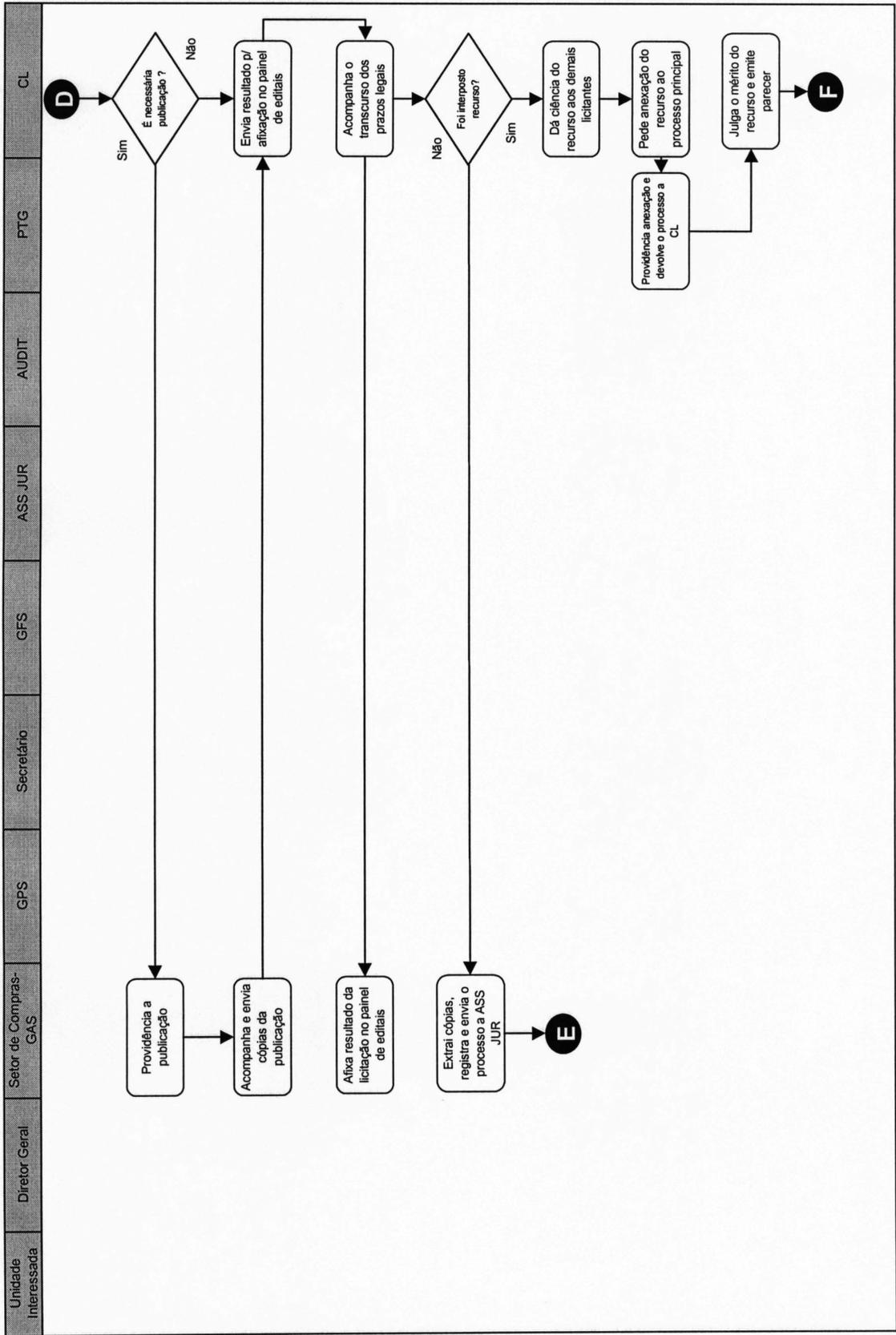
UNIDADE INTERESSADA		SAD/nº			
DESCRIÇÃO DO OBJETO A SER ADQUIRIDO OU CONTRATADO COM A RESPECTIVA JUSTIFICATIVA DA DESPESA					
CHEFIA/UNIDADE INTERESSADA _____/_____/_____. (nome do titular)					
SETOR DE COMPRAS - GAS ATESTO A NECESSIDADE DA SOLICITAÇÃO ACIMA. _____/_____/_____. (nome do titular)	DIRETOR GERAL AUTORIZO O PROSSEGUIMENTO DO PRESENTE PROCESSO _____/_____/_____. (nome do titular)				
SETOR DE COMPRAS - GAS VALOR MÁXIMO ESTIMADO PARA EXECUÇÃO DA DESPESA ACIMA INDICADA R\$ _____ POR EXTENSO _____					
SETOR DE COMPRAS - GAS _____/_____/_____. (nome do titular)	DIRETOR GERAL AUTORIZO O PROSSEGUIMENTO DO PRESENTE PROCESSO _____/_____/_____. (nome do titular)				
GRUPO DE PLANEJAMENTO SETORIAL - GPS					
VALOR INDICADO / R\$	PROJETO / ATIV.	FONTE	CÓDIGO	ELEMENTO DE DESPESA ESPECIFICAÇÃO	(nome do titular)
OBS:					
GRUPO FINANCEIRO SETORIAL - GFS ATESTO A DISPONIBILIDADE FINANCEIRA CONFORME LIBERAÇÃO DA SEFA.			SETOR DE COMPRAS - GAS CUMPRIDA AS EXIGÊNCIAS NECESSÁRIAS.		
_____/_____/_____. (nome do titular)			_____/_____/_____. (nome do titular)		
DIRETOR GERAL - DG AUTORIZO A EXECUÇÃO DA DESPESA ACIMA SOLICITADA COM: <input type="checkbox"/> DISPENSA DE LICITAÇÃO <input type="checkbox"/> LICITAÇÃO (CONVITE)			SECRETÁRIO DE ESTADO DA EDUCAÇÃO DO PARANÁ AUTORIZO CUMPRIDAS AS FORMALIDADES LEGAIS		
_____/_____/_____. (nome do titular)			_____/_____/_____. (nome do titular)		
<input type="checkbox"/> LICITAÇÃO (TOMADA DE PREÇOS)			<input type="checkbox"/> LICITAÇÃO (CONCORRÊNCIA)		

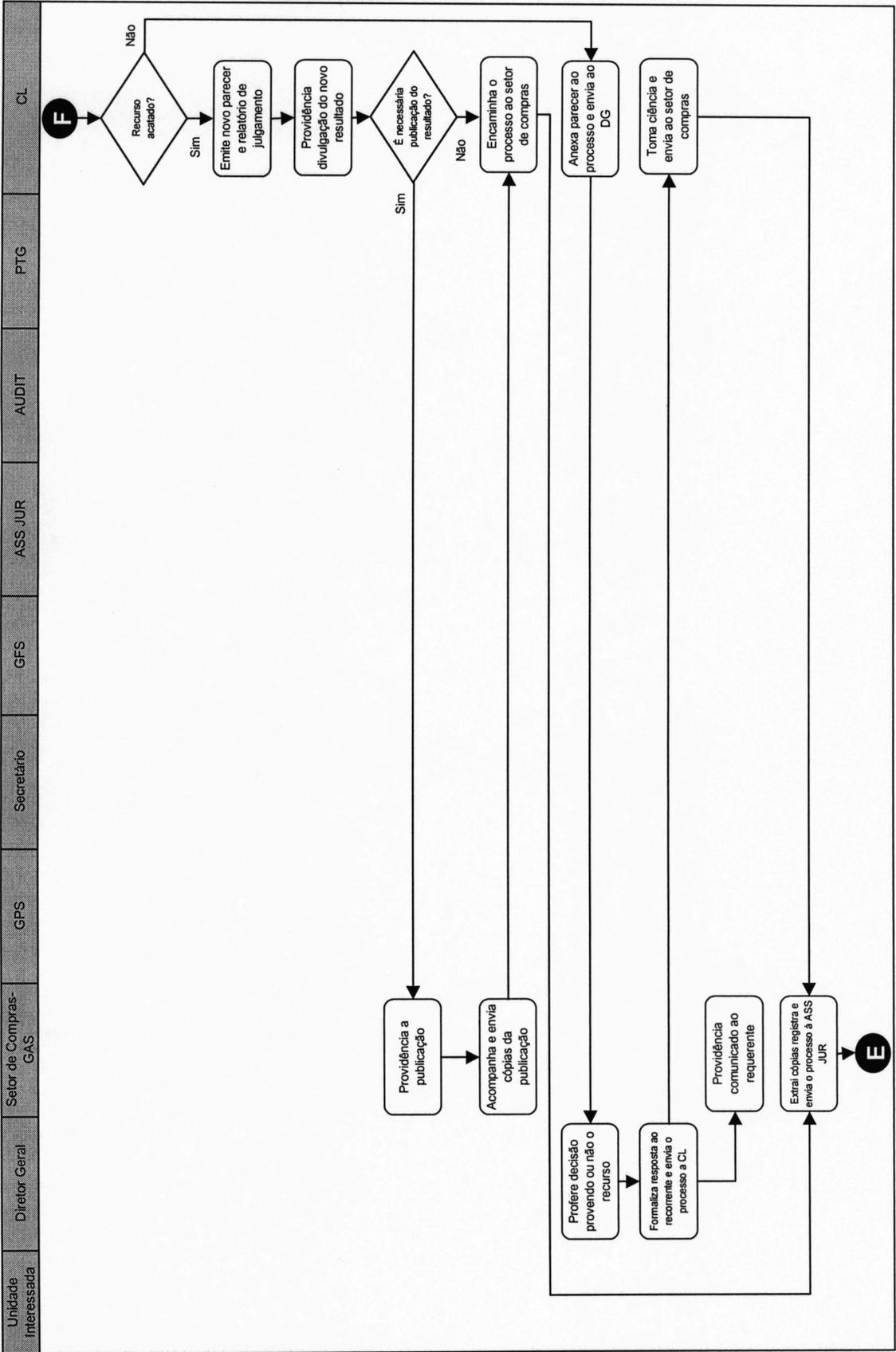
ANEXO III-FLUXOGRAMA DE PROCEDIMENTOS DE EXECUÇÃO DA DESPESA

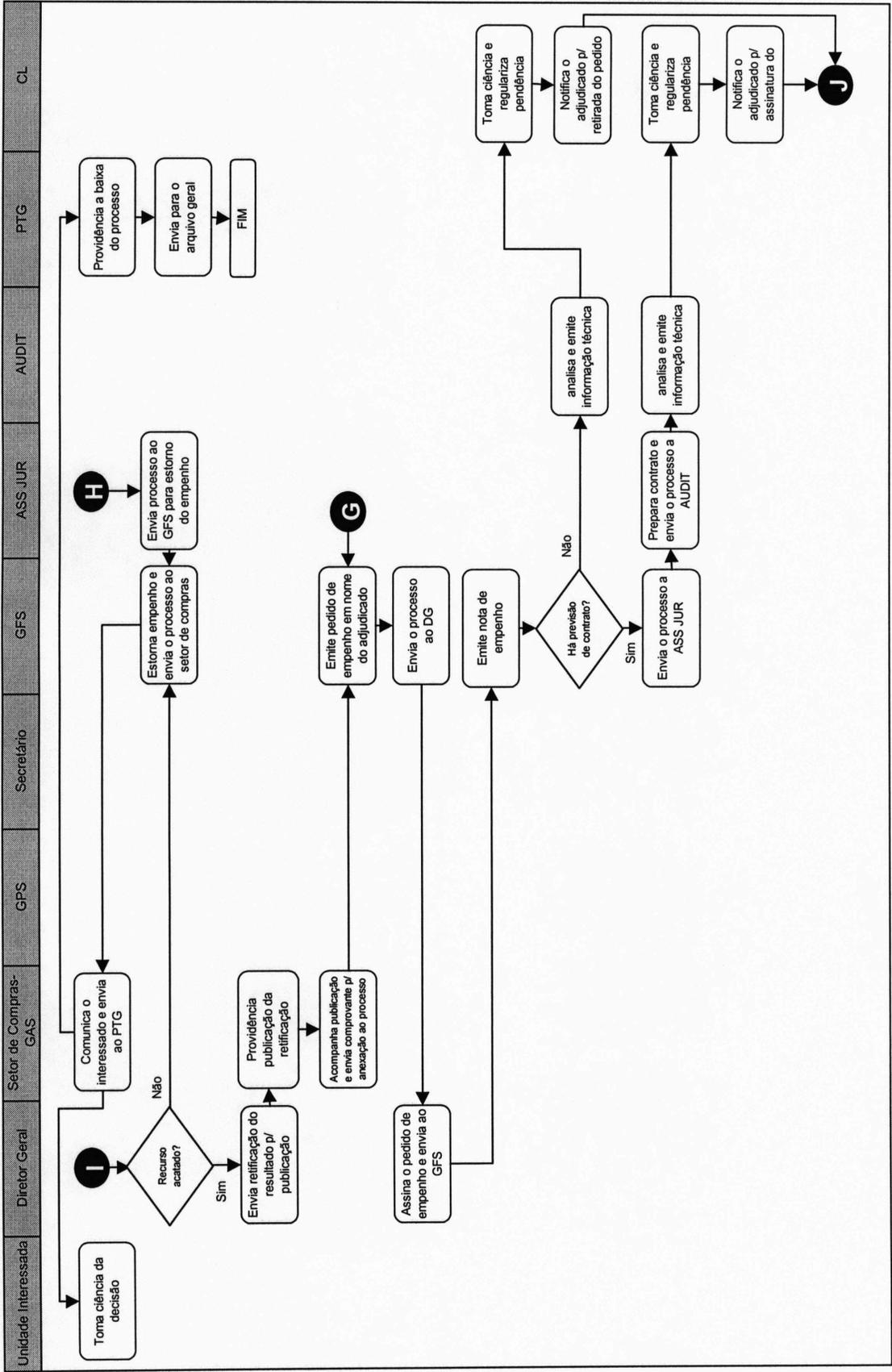


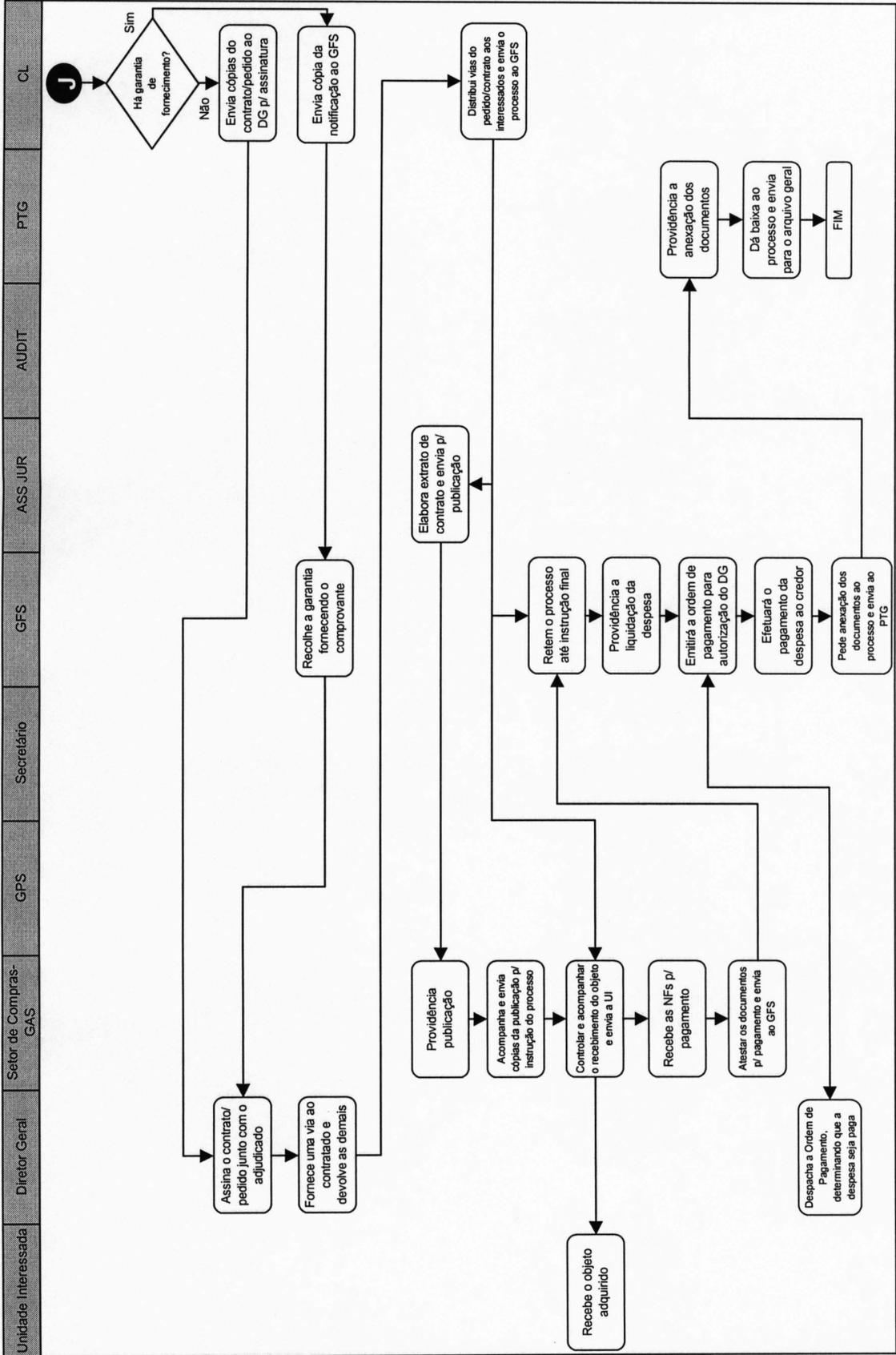




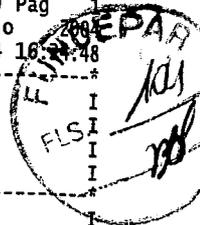








ANEXO IV-MODELO DE QUADRO DE DETALHAMENTO DA DESPESA



Órgão SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO
Unidade INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO EDUCACIONAL DO PARANÁ - FUNDEPAR
PROJ/ATIV/OP.ESP. INFRA-ESTRUTURA E APOIO LOGÍSTICO À REDE ESCOLAR E AO ESTUDANTE - ENSINO FUNDAMENTAL
Dotação 4131.12361012.158

Recursos Orçamentários em R\$ 1,00

Natureza da Despesa	Fon. Ite I	Orçamento Inicial (1)	Orçamento Programado (2)	Recursos a Programar (3)	Total Orçamentário (4)=(2)+(3)	Empenhado + Mov.Cred. (5)	Saldo Programado (6)=(2)-(5)	Pago até 14/05/04 (7)
IOUT. D CORRI	I							
I 33403900	I116I	1.500.000	1.400.000	100.000	1.500.000	39.559,00	1.360.441,00	0,00
I 33503900	I116I	1.500.000	1.500.000		1.500.000	53.694,58	1.446.305,42	0,00
I 33903000	I103I	500.000		500.000	500.000	0,00	0,00	0,00
I 33903000	I116I	23.944.980	10.706.000	13.238.980	23.944.980	5.343.599,60	5.362.400,40	5.343.599,60
I 33903200	I103I	4.500.000		4.500.000	4.500.000	0,00	0,00	0,00
I 33903200	I281I	14.098.000	3.055.500	11.642.500	14.698.000	2.834.867,80	220.632,20	2.164.338,80
I 33903600	I116I	250.000	146.000	104.000	250.000	45.759,18	100.240,82	45.759,15
I 33903900	I116I	17.940.000	9.301.076	8.638.924	17.940.000	7.552.080,91	1.748.995,09	602.770,86
I	IT I	50.134.980	23.053.076	27.081.904	50.134.980	13.034.693,27	10.018.382,73	5.992.129,61
I	IOF I	14.698.000	3.055.500	11.642.500	14.698.000	2.834.867,80	220.632,20	2.164.338,80
IT O.D.COR.	I I	64.832.980	26.108.576	38.724.404	64.832.980	15.869.561,07	10.239.014,93	8.156.468,41
INVESTIMENTI	I I							
I 44405100	I116I	500.000	1.553.000		1.553.000	1.430.004,99	122.995,01	0,00
I 44405200	I116I	140.000		140.000	140.000	0,00	0,00	0,00
I 44505100	I116I	500.000	500.000		500.000	0,00	500.000,00	0,00
I 44505200	I116I	140.000		140.000	140.000	0,00	0,00	0,00
I 44905100	I116I	6.200.000	5.078.000	69.000	5.147.000	1.343.761,33	3.734.238,67	12.987,13
I 44905200	I116I	5.619.330	114.100	5.505.230	5.619.330	0,00	114.100,00	0,00
I	IT I	13.099.330	7.245.100	5.854.230	13.099.330	2.773.766,32	4.471.333,68	12.987,13
IT INVESTIM	I I	13.099.330	7.245.100	5.854.230	13.099.330	2.773.766,32	4.471.333,68	12.987,13
I	IT I	63.234.310	30.298.176	32.936.134	63.234.310	15.808.459,59	14.489.716,41	6.005.116,74
I	IOF I	14.698.000	3.055.500	11.642.500	14.698.000	2.834.867,80	220.632,20	2.164.338,80
I	TOTAL	77.932.310	33.353.676	44.578.634	77.932.310	18.643.327,39	14.710.348,61	8.169.455,54

I	I	Pessoal e Encargos Sociais	Juros e Encargos da Dívida	Outras Despesas Correntes	Investimentos	Inversões Financeiras	Amortização da Dívida	Total Geral
I	IT I			50.134.980	13.099.330			63.234.310
I	OF I			14.698.000				14.698.000
I	TT I			64.832.980	13.099.330			77.932.310