

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: A IMPORTÂNCIA DO ORDENADOR DE DESPESA PARA A ADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DA DESPESA

FISCAL RESPONSIBILITY LAW: AN IMPORTANT IMPORTANCE OF THE EXPENDITURE FOR THE BUDGETARY AND FINANCIAL SUITABILITY OF EXPENDITURE

Amanda Oliveira Gurgel Caixeta e Lucas Corrêa Oliveira Caixeta

Acadêmicos do Curso de Direito do Centro Universitário ICESP de Brasília (Unicesp)

Artigo desenvolvido sob a orientação do Professor Mestre Gianpaolo Machado Lage de Melo, do Unicesp

Resumo: O presente estudo analisou a importância do ordenador de despesa para a adequação orçamentária e financeira de gastos públicos, mediante os instrumentos trazidos pelo art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000): a estimativa do impacto orçamentário-financeiro e a declaração do ordenador de despesa quanto à compatibilidade desta com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias e à adequação com a lei orçamentária anual. Objetivou, ainda, esclarecer qual é a vertente a ser adotada na prática, no que se refere à obrigatoriedade da declaração pelo ordenador de despesa em qualquer caso de aumento de gasto público, decorrente de ação governamental. Na conclusão da pesquisa, verificou-se que tal declaração é cabível somente quando existir um aumento de despesa decorrente de projetos, quer seja uma criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação do governo. A metodologia utilizada no estudo é descritiva e exploratória.

Palavras-chave: Adequação Orçamentária e Financeira; Execução de Despesa; Responsabilidade do Ordenador de Despesa.

Abstract: This present study analyzed the importance of the expense authorizer for the budgetary and financial adequacy of public spending, using the instruments brought by the Fiscal Responsibility Law (in its article 16): the estimate of the budgetary-financial impact and the declaration of the authorizer of expense as to its compatibility with the multi-annual plan and the budgetary budget law and compliance with the annual budgetary law. It also aimed to clarify which aspect is to be adopted in practice, with regard to the mandatory declaration by the expense ordinator in any case of increase in public expenditure, resulting from government action. At the conclusion of the survey, it was found that such a declaration is only applicable when there is an increase in expenditure resulting from projects, whether it be a creation, expansion or improvement of government action. The methodology used in the study is descriptive and exploratory.

Keywords: Budgetary and Financial Adequacy; Expense Execution; Responsibility of the Expense Authorizer.

Sumário: Introdução. 1. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). 1.1. Conceito e abrangência. 1.2. Finalidade. 1.3. Receita pública. 1.4. Despesa pública. 2. Pilares básicos da LRF. 3. Planejamento conforme a LRF. 4. Ordenador de Despesas. 5. Adequação orçamentária e financeira da despesa conforme a LRF. 6. Impacto financeiro e orçamentário da despesa. 6.1. Despesas públicas relevantes *versus* irrelevantes. 6.2. Discussão sobre a obrigatoriedade da declaração do Ordenador de Despesas. Considerações finais. Referências.

Introdução

O Estado tem a responsabilidade de proporcionar à coletividade bem-estar social. Para isso, faz-se necessário que os recursos sejam utilizados com eficiência, eficácia e efetividade, a fim de alocá-los da melhor forma possível, atingindo o objetivo desejado e alcançando impactos positivos para a sociedade.

Destarte, o planejamento é imprescindível para a melhor utilização dos recursos públicos, seja prevendo receitas e/ou fixando despesas. Pois gastos desordenados promovem desequilíbrios financeiros, podendo resultar em endividamento e/ou desperdício de recursos públicos, e – por conseguinte – inviabilizam que mais dinheiro ou crédito públicos sejam aplicados nas políticas públicas de forma correta, ou seja, aplicados com a finalidade de atender as reais necessidades da sociedade.

Nesse contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é imprescindível para a regulação das finanças públicas, uma vez que busca equilibrar receitas e despesas, reduzir déficit público, controlar gasto público, estabilizar a economia, proporcionar maior controle e transparência dos recursos públicos, a fim de atender os interesses sociais.

O artigo 16 da LRF merece destaque, pois dispõe que a criação, expansão e aperfeiçoamento que acarretem aumento de despesa deverão ser acompanhadas da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da declaração do ordenador de despesa (OD) informando que aquela despesa tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual (LOA) e compatibilidade com o plano plurianual (PPA) e com a lei de diretrizes orçamentárias (LDO).

Ademais, o inciso II do artigo em questão atribuiu ao OD maior responsabilidade ao fazer a exigência de ele declarar se o gasto autorizado por ele está de acordo com as diretrizes, os objetivos e as metas do PPA, bem como da LDO, além de verificar se tal gasto tem dotação orçamentária específica e suficiente na LOA em vigor.

1. Lei de Responsabilidade Fiscal

Atualmente, a situação financeira do Brasil preocupa o futuro orçamentário e financeiro das contas públicas. Sabe-se que quando um governo gasta mais do que arrecada dar-se o nome de déficit orçamentário-financeiro.

Em outras palavras, haverá um resultado negativo em um período de tempo, além de, se esse déficit não for pago e for acumulado em sucessivos anos, constituir uma dívida pública.

As consequências desse endividamento poderão ser diversas, entre elas, o crescimento e a rolagem de dívidas, o aumento da carga tributária, a elevação da taxa de juros, o comprometimento da capacidade de investimentos por parte dos governos.

Tais consequências dificultariam ou, em seu estado mais crítico, impossibilitariam o Estado de proporcionar o bem-estar social, ou seja, de fornecer serviços necessários de saúde, educação, segurança e habitação.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, é também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A grosso modo, o significado das palavras “Lei, Responsabilidade, Fiscal” facilitarão um entendimento prévio do que será tratado nesse instrumento legal. Primeiramente, “Lei” se refere a normas e regras dispostas num documento formal do Estado, “Responsabilidade” se refere às possíveis consequências, e, por fim, “Fiscal” se refere à comparação do montante de receitas públicas com o montante das despesas públicas.

Tal Lei representou um avanço significativo nas relações entre o cidadão e o Estado, pois contribuiu para um regramento orçamentário e financeiro como meio para melhorar o desempenho das funções constitucionais do Estado. Atribuindo, assim, à gestão das finanças públicas o caráter de conduta racional ao Estado moderno.

Ressalta-se que essa Lei é, portanto, um instrumento para ajudar os governantes a administrar os recursos públicos. Em outras palavras, é o instrumento que os ajuda a cumprir a responsabilidade fiscal, proporcionando recursos para o Estado realizar suas funções constitucionais e controlar a situação orçamentária a fim de não comprometer o futuro da população brasileira.

1.1. Conceito e abrangência

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um conjunto de normas para que a União, os estados e os municípios administrem com prudência suas receitas e despesas, e evitem desequilíbrios orçamentários e o endividamento excessivo.

Assim, a LRF - lei que trata das finanças públicas e regulamenta o art. 165, § 9º, da Constituição Federal – impõe regras claras e precisas que deverão ser aplicadas ao Ministério Público e aos três Poderes – Executivo, Legislativo (incluindo os Tribunais de Contas) e Judiciário –, às três esferas de governo – federal, estadual e municipal, e às autarquias, às fundações e às empresas estatais dependentes (que recebem recursos públicos do ente estatal vinculado).

Com estabilidade econômica, os governos dispõem de condições para o aumento da oferta de serviços públicos essenciais, além da execução de programas governamentais voltados para a distribuição de renda.

Vale a pena destacar o papel do setor público às funções econômicas, quais sejam: alocativa (alocação de recursos), distributiva (distribuição de renda e riqueza) e estabilizadora (estabilidade econômica).

Dessa forma, de acordo com a doutrina, a gestão orçamentária é vista como peça fundamental no desenvolvimento econômico e social do país. Ressalta-se, assim, dentro de uma análise histórica dos últimos anos de serviço público, o fato de o cenário brasileiro poder ser descrito em três momentos.

O primeiro momento foi marcado pela função alocativa na época do Regime Militar, caracterizado por ser um governo de grandes obras de infraestrutura, ou também denominado de “governo empresário”, segundo Nascimento (2013, p.2).

Já o segundo momento, durante o Governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC), predominou a função estabilizadora, uma vez que a principal meta foi a estabilidade econômica, mediante a criação e execução do Plano Real e da LRF.

No terceiro momento, com o Governo de Luís Inácio Lula da Silva (LULA), houve destaque para a política distributiva de renda, mediante criação e execução de programas sociais (a exemplo: Bolsa Família), decorrentes da filosofia do *Welfare State* (Estado do Bem-Estar Social), e sendo mantida a função distributiva também no primeiro mandato e no segundo da presidente Dilma Rousseff.

Nesse contexto, nota-se que, desde o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Brasil passou a adotar, em seu cotidiano, duas palavras inglesas: *responsability*, (responsabilidade moral) e *accountability* (responsabilização por prestação de contas), conforme Torres (2004, p. 79).

Destarte, os termos *responsability* e *accountability* referem-se à eficiência dos recursos públicos, promovendo a efetividade na arrecadação das receitas e a execução responsável e pragmática das despesas.

A responsabilidade fiscal também vai além da mera responsabilidade civil do Estado, invadindo outros campos, como a prestação e transparência das contas e a cidadania, sendo um

parâmetro comportamental que busca estabelecer um novo modelo de gestão fiscal no Brasil, conforme § 1º do art. 1º da LRF.

Portanto, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe que a ação governamental seja precedida de propostas planejadas, transcorra dentro dos limites e das condições institucionais e resultem no equilíbrio entre receitas e despesas. Nenhum agente público ou outra autoridade qualquer pode atuar ao seu “bel-prazer”, pois todos têm direitos e obrigações estabelecidos pela lei (GUEDES, 2001, p. 140).

Já Oliveira (2004, p. 10) vê na LRF objetivos de caráter econômico e financeiro, visando ao “controle da dívida pública, a prevenção de déficits ‘imoderados e recorrentes’ (para usar a linguagem do projeto), uma gestão austera dos recursos públicos, o ajuste estrutural das contas do setor público”.

1.2. Finalidade

Criada com o intuito de controlar os gastos públicos e evitar o desperdício de recursos, a LRF, em seu §1º do art. 1º, explicita sua finalidade que:

(...) pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Ademais, a LRF tem o objetivo de controlar o déficit público para estabilizar a dívida em nível compatível com o status de economia emergente. Conforme a análise de Cruz (2001, p.60), a inovação dessa Lei reside no fato de responsabilizar o administrador público pela gestão financeira, criando mecanismos de acompanhamento sistemático (em mês, trimestre, ano ou anos) de desempenho.

Figueirêdo (2001, p.110) explicita que o principal elemento distintivo da LRF é o estabelecimento de novo padrão fiscal no país, procurando configurar o que, para muitos, significa um choque de moralidade na gestão pública, pois enseja a responsabilização pelos gastos e demais providências de natureza administrativa.

Para Khair (2001, p. 13), a LRF pode contribuir, significativamente, para impedir heranças fiscais desastrosas, que imobilizam governos recém-empossados, quando têm que assumir dívidas e compromissos financeiros de antecessores. Por esse motivo, são reforçadas a

proibição de aumentos salariais em final de governo e a proibição de contratar obrigações que não possam ser pagas com recursos pertinentes àquele mandato.

Em suma, a finalidade dessa Lei é auxiliar a gestão das receitas e das despesas públicas, do endividamento e do patrimônio público.

1.3. Receita pública

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, uma vez que representa o fluxo previsto de ingressos e aplicações de recursos em um período.

Segundo Giacomoni (2012, p. 87), “a linguagem orçamentária é essencialmente contábil”, tendo como seu elemento básico de expressão “a conta”, em que é possível antecipar situações patrimoniais, registrar a movimentação patrimonial e demonstrar resultados patrimoniais.

Para o Manual da Receita Nacional (2020), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, é notável a importância das receitas públicas no processo orçamentário, uma vez que suas previsões orçamentárias dimensionam a capacidade governamental em fixar as despesas públicas, além de serem, no momento de suas arrecadações, instrumentos condicionantes para execução de despesas.

A matéria pertinente à receita orçamentária também está disciplinada no art. 3º, combinado com os arts. 35 e 57, da Lei nº 4.320, de 1964:

[...]

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

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

[...]

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

[...]

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento (BRASIL, 1964).

Ademais, de acordo com os princípios contábeis, a receita deve ser registrada no momento do fato gerador, ou seja, da ocorrência e não no momento de seu recebimento. Portanto, para a

ótica contábil (patrimonial), as receitas serão reconhecidas no estágio do lançamento e não na previsão ou arrecadação orçamentária.

Diferentemente, para a ótica orçamentária, em que se aplica o art. 35 da Lei 4.320/1964, as receitas orçamentárias são consideradas pertencentes ao exercício financeiro em que forem arrecadadas, ou seja, no momento do estágio da arrecadação (no momento de seu recebimento) e não no momento do lançamento.

Acrescenta-se que a receita pode ser classificada, quanto à entidade que apropria a receita, de pública (aquela auferida por entidade pública) ou de privada (aquela auferida por entidade privada); quanto à dependência da execução orçamentária, de receita resultante da execução orçamentária (a exemplo: receita tributária) ou independente da execução orçamentária (a citar: doações, inscrição em dívida ativa).

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2020), denominam-se receitas públicas, em sentido amplo, “os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado”.

Além disso, são receitas orçamentárias quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o patrimônio público e são receitas extraorçamentárias quando representam apenas entradas compensatórias.

Em sentido estrito, as receitas públicas são apenas as orçamentárias, que se caracterizam por serem recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem um elemento novo para o erário. Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio público e aumentam-lhe o saldo financeiro. Por força do princípio da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual.

Ademais, o MCASP ressalta que, mesmo tendo a obrigatoriedade de ter previsão de arrecadação de receitas, a ausência de registro formal de previsão de receita não lhes retira o caráter de orçamentárias.

Tal entendimento está de acordo com o art. 57 da Lei 4.320, de 1964, que classifica como receita orçamentária toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, incluindo os provenientes de operações de crédito, exceto as emissões de papel moeda, operações de créditos por antecipação de receita e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

O Capítulo III da LRF dispõe sobre as receitas públicas e é constituído por duas Seções: Seção I – Da Previsão e da Arrecadação; Seção II – Da Renúncia de Receita.

Na Seção I, alguns tópicos merecem destaque, são eles: a instituição, previsão e efetiva arrecadação de tributos da competência constitucional do ente da Federação são requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal.

Além disso, para o cálculo das previsões de receitas, deverão ser observadas as normas técnicas e legais, considerando os efeitos da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. Uma vez estimada a receita, a reestimativa por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão técnica ou legal.

Na Seção II, a renúncia de receita, que é a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, para ocorrer precisa de alguns requisitos: deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a pelo menos uma das seguintes condições – demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO; ou estar acompanhada de medidas de compensação, mediante elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculos, majoração ou criação de tributo.

1.4. Despesa pública

A despesa pode ser classificada quanto à entidade, em despesa pública (aquela efetuada por entidade pública) ou em despesa privada (aquela efetuada por entidade privada); e, quanto à dependência da execução orçamentária, em despesa resultante da execução orçamentária (depende de autorização orçamentária para acontecer) ou em despesa independente da execução orçamentária (independe de autorização orçamentária).

Silva, Amorim e Silva (2004, p. 39) consideram despesas públicas as “aplicações de recursos autorizadas pela Lei Orçamentária Anual com vistas ao atendimento das necessidades coletivas (econômicas e sociais) e ao cumprimento das responsabilidades institucionais do setor público”.

Já para Mota (2005, p. 96), as despesas públicas são “os gastos que o governo realiza para se desincumbir de suas funções, no atendimento das necessidades da população, [...] esses gastos necessariamente exigem dispêndio financeiro e autorização na lei de orçamento, por isso são chamados orçamentários”.

Com um de seus intuitos, o de proporcionar maior transparência às despesas públicas, o Manual da Despesa Nacional (2020) foi elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, a fim de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, garantindo a consolidação das contas exigidas na LRF.

Para realização de despesa pública, é imprescindível o empenho dessa. De acordo com Giacomoni (2012, p. 310-311), o cumprimento do artigo 167 da Constituição Federal só é possível mediante o prévio empenho. Tal artigo veta o início de programas ou projetos não incluídos na LOA e a realização ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Por falar em empenho, o art. 58 da Lei 4.320 define empenho como “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Acrescenta Mota (2005, p. 98) que a função de empenhar é definida como uma garantia que a repartição pública dará a um fornecedor de bens ou prestador de serviços, quanto à autorização legal para realizar gastos.

Nesse sentido, a LRF dispõe, em seus arts. 15, 16 e 17, as limitações e as condutas determinantes para geração da despesa. O art. 16 trata das despesas públicas derivadas de contratos e atos administrativos, podendo ser estendidos até 3 exercícios financeiros consecutivos.

Já o art. 17 se refere às despesas obrigatórias de caráter continuado, originadas de leis, medidas provisórias ou atos administrativos normativos que fixam obrigações legais para o ente federativo, podendo suas execuções durarem por mais de dois exercícios financeiros.

2. Pilares básicos da LRF

A lei de responsabilidade fiscal possui quatro pilares básicos ou princípios: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Em seu § 1º do art. 1º, confirma-se esse destaque

dado à responsabilidade na gestão fiscal decorrente de ação planejada e transparente, com o intuito de prevenir riscos e corrigir desvios, capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

O princípio do planejamento, previsto originariamente no Decreto-lei nº 200, de 1967, é um instrumento indispensável para racionalizar a ação do Estado, posto que evidencia os meios necessários ao alcance dos objetivos almejados.

Para o orçamento, o planejamento é o ponto de partida da LRF, mediante esse princípio são estabelecidas as regras do jogo da gestão fiscal, que estabelecem metas, limites e condições para a gestão de receitas e de despesas.

Assim, o planejamento está previsto em diversos dispositivos da LRF, principalmente nos arts. 4º ao 10º, como: inovações na lei de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias anuais (arts. 4º e 5º) e programação financeira (art. 8º), e em outros artigos, como o art. 16, referente à geração de despesa, e o art. 17, referente às despesas de caráter continuado.

Destarte, cabe mencionar a importância de o planejamento ser anterior à realização das ações de governo, bem como cita que o processo de planejamento envolve o estabelecimento de diretrizes, macro-objetivos e programas. As diretrizes são critérios de ação que deve disciplinar e orientar os aspectos envolvidos no planejamento, os macro objetivos indicam o que deve ser feito para alcançar os resultados desejados e os programas correspondem ao conjunto de ações, originando bens e serviços a serem ofertados à sociedade e que concorrem para um objetivo comum, visando dar solução a um problema ou a atender uma demanda social.

O segundo pilar básico é a transparência, inovação do legislador, trazida na LRF, que estabelece ao gestor a obrigação de divulgar dados relativos à gestão fiscal (arrecadação de receita e lançamento de despesa). Para tratar desse princípio, a LRF dedicou seus artigos 48 e 49 à transparência fiscal, bem como os arts. 50 e 51 para disciplinarem a escrituração contábil, os arts. 54 e 55 para o Relatório de Gestão Fiscal - RGF e os arts. 52 e 53 para o Relatório Resumido da Execução Orçamentária - RREO.

O terceiro pilar é o controle, regulamentado no art. 59 da LRF. Esse tópico dispõe sobre a fiscalização da gestão fiscal exercida pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas, bem como estabelecem-lhes novas atribuições, a citar: mecanismo de emissão de alerta, verificação dos limites de gastos com pessoal, atingimento das metas fiscais, limites e condições para realização de operações de crédito (art. 59).

Por fim, o último pilar é a responsabilização. A LRF estabeleceu “sanções institucionais” incidentes sobre os entes que violarem seus preceitos. Essas sanções servem para que esses se ajustem aos parâmetros previstos na Lei. São exemplos dessas sanções: vedação ao recebimento de transferências voluntárias, vedação à realização de operações de crédito e impossibilidade de obtenção de garantias para contratação de empréstimos.

Nesse sentido, a responsabilização é fundamental para assegurar o cumprimento da disciplina jurídica da despesa pública. Ou seja, a violação da disciplina jurídica da despesa pública é o pressuposto da responsabilização financeira do gestor.

De fato, conforme o artigo 71 da Constituição Federal de 1988, caberá ao Tribunal de Contas a aplicação das sanções previstas em lei, em caso de ilegalidade da despesa ou irregularidade nas contas.

3. Planejamento conforme a LRF

Quanto ao planejamento na administração pública, a Constituição Federal de 1988 teve a clara preocupação de institucionalizar a integração entre os processos de planejamento e orçamento, ao tornar compulsória a elaboração dos três instrumentos básicos para este fim: PPA, LDO e LOA. Esse tripé de leis norteia o orçamento público brasileiro, que – com a publicação da LRF – possibilitou o aprimoramento e aprofundamento dos dispositivos constitucionais a que se referem.

O primeiro deles é o Plano Plurianual - PPA, constante no art. 165, § 1º, da CF/88, destinado às ações de médio prazo, coincidindo com a duração do mandato do chefe do Executivo. O PPA tem a finalidade de estabelecer diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como para as relativas aos programas de duração continuada.

Giacomoni (2012, p. 223) descreve o PPA como síntese de esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração de planos e programas de governo, assim como orienta a LDO e a LOA.

O segundo instrumento de planejamento é a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, constante no art. 165, § 2º, da CF/88, que disciplina a elaboração e execução da LOA, com objetivo de ser o elo entre o PPA e a LOA, além de compreender e definir as metas e prioridades da administração pública federal.

Por fim, a Lei Orçamentária Anual - LOA, constante no art. 165, § 5º, da CF/88, prevê receitas e fixa despesas, bem como compreende três orçamentos: fiscal, seguridade social e de investimento das empresas controladas pelo Estado.

Segundo Nóbrega (2002), a LRF não trouxe mudança quanto ao PPA, pois seu art. 3º, que versava sobre o plano plurianual, foi vetado pelo Presidente da República. Já a LDO foi a peça orçamentária mais valorizada, uma vez que teve seu conteúdo ampliado, garantindo seu papel essencial de planejamento econômico-orçamentário no Brasil.

Enquanto isso, a LRF proporcionou algumas alterações na elaboração da LOA, a citar: obrigação de conter o demonstrativo do efeito sobre receitas e despesas, provenientes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia; demonstrativo da compatibilidade da programação do orçamento com os objetivos do Anexo de Metas Fiscais; etc.

4. Ordenador de Despesa

A expressão ao planejamento na administração pública, a Constituição Federal de 1988 teve a clara preocupação de institucionalizar a integração entre os processos de planejamento e qualquer autoridade responsável por emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos públicos ou pela qual a União responda. Além disso, está contida no art. 16 da LRF; no Decreto 93.872, de 1986; na Lei 10.028, de 2000.

Com o passar do tempo essa expressão passou a ter possíveis sinônimos, a citar: “Administradores e demais responsáveis” (expressão contida na Constituição de 1988), “Gestor Fiscal” (em alguns momentos representa o ordenador de despesa para a Lei de Responsabilidade Fiscal).

Nota-se, conforme Mileski (2002, p. 882-889), que ordenador de despesa é o agente público ligado à atividade administrativa de execução orçamentária da despesa. Em outras palavras, é o “responsável-mor”, com poderes e competências para determinar a gestão de dinheiro e bens públicos, submetendo-se ao dever de prestar contas, que serão fiscalizadas pelo Tribunal de Contas.

O ordenador de despesa é uma espécie do gênero das autoridades ou responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. A sua responsabilidade é no âmbito contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial e operacional por guardar, utilizar, arrecadar, gerenciar ou administrar dinheiro, bens e valores públicos, que, mediante julgamento em processo de tomada

de contas, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade das contas, o Tribunal de Contas aplica-lhe sanções previstas em lei e multas proporcionais ao dano ao erário.

De acordo com o art. 16 da LRF, cabe ao ordenador de despesa declarar que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que resultou em aumento de despesa, tem adequação orçamentária e financeira com a LOA e tem compatibilidade com o PPA e a LDO.

E, segundo Schmitt (2003, p. 948), ação governamental é a meta de governo devidamente planejada e contemplada no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual (PPA, LDO e LOA, respectivamente), que será viabilizada mediante a execução orçamentária da despesa, com intuito de alcançar objetivos pretendidos.

Portanto, em síntese, ação governamental não é qualquer despesa pública, mas é uma ação que se possa enquadrar como projeto, programa ou atividade governamental.

5. Adequação orçamentária e financeira da despesa conforme a LRF

Segundo o art. 16, §1º, I, da LRF, considera-se uma despesa adequada com a LOA quando essa tem dotação específica e suficiente para ser executada ou que esteja abrangida por um crédito genérico de forma que não ultrapasse os limites de despesa, estabelecidos para o exercício financeiro.

Ademais, consoante ao inciso II desse mesmo dispositivo, ser compatível com PPA e LDO significa estar em conformidade com as diretrizes, os objetivos, as prioridades e as metas previstos nesses instrumentos orçamentários, bem como não se opor a qualquer de suas disposições.

Nascimento (2013, p. 3) ressalta que a conformidade com as diretrizes programáticas e orçamentárias significa obedecer ao conjunto de instruções financeiras com vistas a levar a termo uma ação de governo.

Portanto, em suma, ser compatível com o PPA e a LDO significa estar de acordo, não conflitar ou se ajustar com o que foi previsto nesses instrumentos legais.

6. Impacto financeiro e orçamentário da despesa

O impacto orçamentário-financeiro está relacionado com a previsão orçamentária e a disponibilidade de recursos, com vistas ao cumprimento dos cronogramas de redução das despesas e manutenção do equilíbrio fiscal.

De acordo com o Tribunal de Contas de Santa Catarina, estimar o impacto orçamentário-financeiro para o exercício em vigor e os dois seguintes significa identificar valores previstos para as despesas e sua diluição dos orçamentos dos exercícios em que forem executadas.

Segundo o art. 16, § 2º, da LRF, a estimativa deve ser acompanhada de premissas e metodologia de cálculo, que instituirão o documento administrativo. Dessa forma, Fernandes (2001, p. 158) ressalta que tal estimativa não deve ser feita pelo ordenador de despesas, mas por outro órgão ou agente que efetive o controle sobre essa função.

Portanto, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro, e a declaração do OD, quanto à adequação à LOA e compatibilidade ao PPA e à LDO, são requisitos para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que resulte no aumento da despesa.

Vale ainda ressaltar que os dois instrumentos previstos no art. 16 da LRF – a estimativa do impacto orçamentário-financeiro e a declaração do OD – são requisitos para existir o aumento de despesa que decorra de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental. Caso estes não sejam elaborados, tal aumento de despesa será considerado não autorizado e irregular.

6.1. Despesas públicas relevantes *versus* irrelevantes

A Lei 13.080 de 2 de janeiro de 2015 (LDO/2015), em seu artigo 136, inciso II, dispõe sobre a expressão “despesas consideradas irrelevantes”, que está expressamente contida no art. 16, §3º, da LRF.

Dessa forma, entendem-se como despesas irrelevantes aquelas cujo valor não ultrapasse, para bens e serviços, os limites de R\$ 15.000,00 para obras e serviços de engenharia e R\$ 8.000,00 para compras e outros serviços, ou seja, limites previstos para hipóteses de licitação dispensável.

Por oportuno, observa-se que as despesas relevantes são as demais despesas com valores econômicos superiores a R\$ 15.000,00 para obras e serviços de engenharia e R\$ 8.000,00 para compras e outros serviços.

Nesse contexto, a discussão do trabalho em tese recai sobre a real necessidade de o OD elaborar a declaração de compatibilidade com o PPA e a LDO e adequação com a LOA para toda e qualquer despesa decorrente de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental.

6.2. Discussão sobre a obrigatoriedade da declaração do Ordenador de Despesas

Não há que se falar em obrigatoriedade da declaração do OD para despesas consideradas irrelevantes. Tais despesas foram excetuadas dessa obrigatoriedade pelo art. 16, § 3º, da LRF, bem como tem seus valores regulamentados pela LDO do ano em análise.

Já para as despesas relevantes, surgem controvérsias em relação à aplicação do art. 16 da LRF, uma vez que existem duas vertentes doutrinárias sobre o assunto.

A primeira vertente entende que somente os aumentos de despesa originados de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental e precedidos de processo licitatório devem conter a declaração do OD.

Enquanto que a segunda vertente defende que, para todo e qualquer aumento de despesa relevante, o ordenador de despesa deverá elaborar tal declaração, inclusive para despesas que são casos de inexigibilidade ou dispensa de licitação.

A grosso modo, a divergência dos dois grupos de doutrinadores está na obrigatoriedade ou não de declaração do OD para os aumentos das despesas relevantes que não passam pelo processo licitatório, ou seja, que são casos de inexigibilidade ou de dispensa de licitação.

De acordo com a primeira vertente doutrinária, Figueirêdo (2001, p.110) entende que a obrigação é apenas para aumento de despesas advindas da criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental, assim entendidas aquelas derivadas das alterações orçamentárias que se materializam por meio da abertura dos créditos adicionais ou do remanejamento de dotação, da transposição e da transferência.

Moraes (2002, p. 1019) acrescenta que apenas o aumento do dispêndio resultante de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que decorram de despesa de capital e as outras dela originárias ou relativas aos programas de duração continuadas que perdurarem por mais de dois exercícios financeiros deverão satisfazer exigência dos instrumentos constantes do art. 16 da LRF.

Toledo Júnior e Rossi (2002, p. 112) destacam que não é qualquer aumento de despesa pública que se submete ao art. 16 da LRF, uma vez que estão dispensadas as despesas corriqueiras, habituais ou relacionadas à manutenção dos serviços preexistentes e que nada tenham a ver com a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental.

Ressalta-se, nesse sentido, o Acórdão 883/2005, da 1ª Câmara do Tribunal de Contas da União:

[...]

28. Assim, quando da abertura de processo licitatório para a execução da despesa, deverá o processo estar instruído com os elementos dispostos nos incisos I e II do art. 16 da Lei Complementar 101/2000, **desde que se trate da execução de despesa oriunda da criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental que acarrete aumento de despesa**. Proceder-se-á, então, por parte do gestor público, a anexação dos documentos de que tratam os incisos I e II já mencionados ao processo licitatório.

[...]

30. Essa mesma disposição, repetida sucessivas vezes nas LDOs seguintes, encontra-se atualmente prescrita no art. 115 da Lei 10.934, de 11 de agosto de 2004, que trata das diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2005. **Volto a frisar, porém, que não são todas as licitações que geram criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental e que muito menos geram aumento de despesa e, portanto, não é qualquer licitação que se subsume à aplicação do art. 16 da Lei Complementar 101/2000.**

Feitas essas considerações, VOTO por que o Tribunal aprove o Acórdão que ora submeto à apreciação deste Colegiado (BRASIL, 2005, grifo do autor).

Recentemente, a posição do TCU sobre o tema em apreço foi reiterada em seu Acórdão 1.6780/2011 – Plenário, no sentido de que as exigências do art. 16 da LRF deveriam ser aplicáveis para qualquer despesa fundada em ação classificada como projeto, ainda que exista previsão de dotação detalhada para o referido objeto contratual na LOA.

Quanto à segunda vertente doutrinária, Fernandes (2001, p. 34-35) compreende que o ordenador de despesa deve elaborar a declaração em todos os casos de empenho e licitação de serviços, execução de obras ou fornecimento de bens.

Semelhante a esse entendimento, Kozlowski (2004, p. 277) diz que a única exceção apresentada na LRF está na despesa irrelevante e que não cabe ao intérprete da lei acrescentar novas distinções ou categorias de dispêndios.

Também é favorável a esse entendimento Guimarães (2002, p. 62-63), ao dispor que todo agente público, na fase interna da licitação, deverá avaliar e declarar o impacto orçamentário e financeiro que dará suporte à declaração do OD.

Considerações finais

Ao longo deste artigo, demonstrou-se a importância da declaração do OD para a adequação orçamentária-financeira, no controle do aumento das despesas públicas.

Tal relevância justifica-se pela necessidade de se ter uma fiscalização mais efetiva da gestão dos gastos públicos, a fim de viabilizar aos cidadãos um melhor aproveitamento do dinheiro público e, por conseguinte, aplicá-los da melhor forma possível em busca do bem-estar social.

Quanto à obrigatoriedade ou não da declaração do OD para os aumentos das despesas relevantes, conclui-se que as exigências do art. 16, I e II, da LRF somente se aplicam às licitações e às contratações capazes de gerar despesas fundadas em ações classificadas como projetos pela LOA, sejam essas uma criação, expansão ou aperfeiçoamento. Destarte, os referidos dispositivos não são aplicados às despesas rotineiras, denominadas “atividades”, a não ser que sejam “atividades” decorrentes desses projetos.

Assim, entende-se que todo e qualquer aumento de despesa pública que decorra de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental deve ser acompanhado da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da declaração do ordenador de despesa, referente à compatibilidade com o PPA e a LDO e à adequação com a LOA. Esses dois instrumentos precisam ser preparados previamente à emissão do empenho e da licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras.

Destarte, conclui-se este estudo destacando a relevância da LRF para execução de despesas e aplicação de receitas, uma vez que proporciona aos gastos públicos um maior acompanhamento de sua execução.

Ressalta-se, assim, a necessidade de um maior e detalhado acompanhamento, por parte dos órgãos fiscalizadores, sobre a execução orçamentária-financeira do país, com o intuito de evitar brechas para a ocorrência de desvio de verbas públicas.

Ademais, para fins de estudos futuros, sugere-se que seja estudada a aplicação desse dispositivo legal no âmbito dos demais entes estaduais e municipais, de forma a investigar como estão cumprindo seu papel quanto à execução orçamentária e financeira.

Referências

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso: 4 nov. 2020.

CRUZ, Flávio da (Coord.) *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 60.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **O ordenador de despesas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 38, n. 151, jul./set. 2001, p. 34-35, 158.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício *et al.* **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. Recife : Editora e Comércio de Livros Jurídicos, 2001, p.110.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012, p. 87, 223, 310-311.

GUEDES, José Rildo de Medeiros. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: IBAM, 2001, p.140.

GUIMARÃES, Edgar. **Controle das licitações públicas**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 62-63.

KHAIR, Khair, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000, p. 13.

KOZLOWSKI, Wilson. **As licitações e os mecanismos de controle da Lei de Responsabilidade Fiscal**: artigo 16. *Boletim de Licitações e Contratos*, v. 17, n. 4, p. 273-278, abr. 2004.

MILESKI, Hélio Saul. **O ordenador de despesa e a Lei de Responsabilidade Fiscal: conceituação e repercussões jurídicos-legais**. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, v. 1, n. 8, p. 882-889, ago. 2002.

MORAES, Silvio Freire de. **Lei de Responsabilidade Fiscal: a criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental e seus documentos essenciais**. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, v. 1, n. 9, p. 1017-1019, set. 2002.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso básico de Contabilidade Pública**. 1. ed. Brasília. Autor-editor, 2005, p. 96-98.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/136597381/Oficina-03-Entendendo-a-Lrf>>. Acesso: 4 nov. 2020, p. 2-3.

NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis orçamentárias**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

OLIVEIRA, Wéder. **Lei de Responsabilidade Fiscal, Margem de Expansão e o Processo Legislativo Federal**: In: IX Prêmio Tesouro Nacional, 2004. Brasília. STN. 2005, p. 10.

SCHMITT, Paulo Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e as normas gerais de contratação pública: questões pontuais**. *ILC: Informativo de Licitações e Contratos*, v. 10, n. 117, p. 945-960, nov. 2003, p. 948.

SILVA, Moacir Marques da; AMORIM, Francisco Antônio de; SILVA, Valmir Leônicio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os municípios: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2004, p.39.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** comentada artigo por artigo. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: Editora NDJ, 2002, p. 112.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 2.ed. v. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 79.

Artigo submetido à *Virtù: Direito e Humanismo*, recebido em 21 de setembro de 2020. Aprovado em 5 de novembro de 2020. A construção argumentativa, a adequada utilização do referencial bibliográfico, as opiniões e as conclusões são de responsabilidade dos autores.

Edição publicada em 28 de julho de 2025.