



# Contabilidade Pública

*Daniela Miguel Coelho*



Cuiabá - MT  
2015

Presidência da República Federativa do Brasil  
Ministério da Educação  
Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica  
Diretoria de Integração das Redes de Educação Profissional e Tecnológica

© Este caderno foi elaborado pelo Instituto Federal Sul-Rio-Grandense –Campus Visconde da Graça – RS para a Rede e-Tec Brasil, do Ministério da Educação em parceria com a Universidade Federal do Mato Grosso.

**Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT**

**Coordenação Institucional**

Carlos Rinaldi

**Equipe de Elaboração**

**Coordenação de Produção de Material**

**Didático Impresso**

Pedro Roberto Piloni

**Designer Educacional**

Rosenil Gonçalves dos Reis e Silva

**Designer Master**

Daniela Mendes

**Diagramação**

Tatiane Hirata

**Revisão de Língua Portuguesa**

Celiomar Porfírio Ramos

**Instituto Federal de Educação, Ciência e  
Tecnologia Sul-Rio-Grandense – Campus  
Pelotas “Visconde da Graça” – RS**

**Coordenação Institucional**

Cinara Ourique do Nascimento

**Coordenador do Curso**

Antonio Cardoso Oliveira

**Projeto Gráfico**  
Rede e-Tec Brasil/UFMT



# Apresentação Rede e-Tec Brasil

Prezado(a) estudante,

Bem-vindo(a) à Rede e-Tec Brasil!

Você faz parte de uma rede nacional de ensino, que por sua vez constitui uma das ações do Pronatec - Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego. O Pronatec, instituído pela Lei nº 12.513/2011, tem como objetivo principal expandir, interiorizar e democratizar a oferta de cursos de Educação Profissional e Tecnológica (EPT) para a população brasileira, propiciando caminho de acesso mais rápido ao emprego.

É neste âmbito que as ações da Rede e-Tec Brasil promovem a parceria entre a Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (Setec) e as instâncias promotoras de ensino técnico como os institutos federais, as secretarias de educação dos estados, as universidades, as escolas e colégios tecnológicos e o Sistema S.

A educação a distância no nosso país, de dimensões continentais e grande diversidade regional e cultural, longe de distanciar, aproxima as pessoas ao garantir acesso à educação de qualidade e ao promover o fortalecimento da formação de jovens moradores de regiões distantes, geograficamente ou economicamente, dos grandes centros.

A Rede e-Tec Brasil leva diversos cursos técnicos a todas as regiões do país, incentivando os estudantes a concluir o ensino médio e a realizar uma formação e atualização contínuas. Os cursos são ofertados pelas instituições de educação profissional e o atendimento ao estudante é realizado tanto nas sedes das instituições quanto em suas unidades remotas, os polos.

Os parceiros da Rede e-Tec Brasil acreditam em uma educação profissional qualificada – integradora do ensino médio e da educação técnica - capaz de promover o cidadão com capacidades para produzir, mas também com autonomia diante das diferentes dimensões da realidade: cultural, social, familiar, esportiva, política e ética.

Nós acreditamos em você!

Desejamos sucesso na sua formação profissional!

Ministério da Educação  
Julho de 2015

Nosso contato  
**[etecbrasil@mec.gov.br](mailto:etecbrasil@mec.gov.br)**



# Indicação de Ícones

Os ícones são elementos gráficos utilizados para ampliar as formas de linguagem e facilitar a organização e a leitura hipertextual.



**Atenção:** indica pontos de maior relevância no texto.



**Saiba mais:** oferece novas informações que enriquecem o assunto ou "curiosidades" e notícias recentes relacionadas ao tema estudado.



**Glossário:** indica a definição de um termo, palavra ou expressão utilizada no texto.



**Mídias integradas:** remete o tema para outras fontes: livros, filmes, músicas, *sites*, programas de TV.



**Atividades de aprendizagem:** apresenta atividades em diferentes níveis de aprendizagem para que o estudante possa realizá-las e conferir o seu domínio do tema estudado.



**Refleta:** momento de uma pausa na leitura para refletir/escrever sobre pontos importantes e/ou questionamentos.



## Palavra da Professora-autora

Caro/a estudante,

É com satisfação que ministrarei a disciplina de Contabilidade Pública neste curso. Espero que nesta disciplina possamos realizar trocas de conhecimentos e experiências da prática contábil de órgãos públicos.

Este material foi preparado para aliar a teoria à prática contábil, contemplando desde os conceitos fundamentais às principais ferramentas da Contabilidade Pública brasileira.

Saliento que essa disciplina fornecerá conhecimentos técnicos necessários que auxiliarão no exercício profissional, abordando informações contábeis das esferas Federal, Estadual e Municipal.

Não esqueça de que a ética e a busca pelo conhecimento técnico tornam o profissional habilitado para exercer sua profissão.

Bons estudos a todos!

Profª Daniela





# Apresentação da Disciplina

A disciplina de Contabilidade Pública proporcionará conhecimentos necessários à prática contábil de empresas públicas, mantendo a visão da nova gestão pública. Ela também busca qualificar profissionais que não se conformam em apenas apresentar relatórios exigidos por lei, mas documentos que contribuam para a minimização da assimetria informacional entre a sociedade e o governo.

Em relação a sua estruturação, nossa disciplina está dividida em três unidades semanais, da seguinte forma: Na primeira semana contemplaremos: conceito, campo de atuação, objetivos, organização e função da contabilidade pública, regimes contábeis e sistemas de contas.

Já na segunda semana estudaremos: orçamento público, a estrutura do plano de contas de empresas públicas e escrituração contábil.

Na terceira e última semana abordaremos sobre demonstrações contábeis. Além disso, de licitações e contratos administrativos.

Lembre-se: Há uma equipe que trabalha para que você supere suas dificuldades.

Conte conosco!



# Sumário

<b>Aula 1. Introdução à contabilidade pública</b> .....	<b>13</b>
1.1 Conceito.....	13
1.2 Campo de atuação.....	14
1.3 Objetivos.....	14
1.4 Organização da contabilidade pública.....	15
1.5 Funções da contabilidade pública.....	16
1.6 Regimes contábeis.....	17
1.7 Sistemas de contas.....	18
<b>Aula 2. Orçamento público, plano de contas e escrituração</b> .....	<b>25</b>
2.1 Orçamento público.....	25
2.2 Estrutura do plano de contas.....	34
2.3 Escrituração contábil.....	43
<b>Aula 3. Demonstrações contábeis, licitações e contratos administrativos</b> .....	<b>49</b>
3.1 Demonstrações contábeis do setor público.....	49
3.2 Licitações e contratos administrativos.....	62
3.3 Contratos.....	72
<b>Palavras Finais</b> .....	<b>88</b>
<b>Referências</b> .....	<b>89</b>
<b>Currículo da Professora-autora</b> .....	<b>90</b>



# Aula 1. Introdução à contabilidade pública

## Objetivos:

- reconhecer o conceito, campo de atuação, objetivos, organização e função da Contabilidade Pública; e
- identificar os regimes contábeis e os sistemas de contas de entidades públicas.

## 1.1 Conceito

Segundo Petri (1981, p.04) “é um dos ramos da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno”.

No Brasil, foi regulamentada pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Segundo Lima e Castro (2009, p.1-2), define-se contabilidade pública como:

[...] o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Estes mesmos autores também expõem que entidade governamental pode ser definida como “toda e qualquer entidade criada a partir da legislação federal, estadual, distrital ou municipal, que lhe atribui autonomia para gestão pública de bens, direitos e obrigações” (LIMA, CASTRO, 2009, p.2).

Mauss e Souza (2008) ressaltam que a contabilidade governamental opera de forma diferente da contabilidade de empresas privadas, visto que utiliza sistemas para efetuar os registros dos atos e fatos contábeis, sendo eles: orçamentário, financeiro, patrimonial e econômico.



Enfim, partindo dos pressupostos acima citados sobre contabilidade pública, também denominada de contabilidade governamental, pode-se concluir que esta é a ciência que tem por objeto o patrimônio público e suas variações a fim de evidenciá-las para prestar contas à sociedade.

## 1.2 Campo de atuação

A Contabilidade Pública atua no patrimônio público, visto que é sua finalidade registrar todos os fatos administrativos oriundos da prestação de serviços à sociedade (MAUSS, SOUZA, 2008).

Complementando Slomski (2008, p. 28) expõe que essa ciência tem como campo de atuação “o das pessoas jurídicas de direito público interno – União, Estados, Distrito Federal, Municípios, seus fundos, suas autarquias e suas fundações”.

No Brasil, aplica-se a contabilidade governamental também aos organismos privados que possuem financiamento por contribuições parafiscais, por exemplo, as entidades do Sistema S, isto é, Sesi, Senac, Senai e similares (LIMA, CASTRO, 2009).

## 1.3 Objetivos

Segundo Iudícibus (1997, p.28) “o objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

Já a contabilidade pública, conforme a Lei nº 4.320/64 em seu Artigo nº 83, estabelece que o seu objetivo é demonstrar “perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Para Lima e Castro (2009, p.3) os objetivos da Contabilidade voltada a Administração Pública são:

- registrar a previsão das receitas e afixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
- registrar todos os Ativos (bens e direitos), como créditos, as aquisições





para revenda, os empréstimos concedidos, os financiamentos, os títulos e valores, os estoques, entre outros; e todos os Passivos (obrigações), como os precatórios, as provisões passivas, o imposto de renda, as contribuições a pagar e outros passivos pertencentes ao ente público;

- escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
- controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
- apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade, em geral, sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, principalmente, sobre aos preceitos versando acerca da disciplina fiscal agregada;
- fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do país);
- disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

## 1.4 Organização da contabilidade pública

A Lei nº 4.320/64, em seu Artigo nº 85 estabelece que a Contabilidade Pública atual deve ter a seguinte organização:

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.

No ramo da Contabilidade Pública, a escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais deve ser efetuada considerando o método das partidas dobradas (LEI nº 4.320/64, Art. 86).

Cabe ressaltar que as entidades públicas brasileiras possuem uma metodologia para efetuar a contabilidade bem estruturada, visto que apresentam





quatro sistemas de contabilidade: sistema orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e o sistema de compensação.

## 1.5 Funções da contabilidade pública

De acordo com Nascimento (2010, p. 171) a Contabilidade Pública encontra-se embasada na Lei nº 4.320/64, tendo como principais funções:

- registrar a previsão das receitas e afixação das despesas relativas ao orçamento aprovado para o exercício;
- escriturar a execução orçamentária da receita e da despesa;
- confrontar a previsão das receitas com a realização das despesas;
- controlar as operações de crédito, a dívida ativa, e as obrigações;
- revelar as variações patrimoniais e mostrar o valor do patrimônio;
- fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do País);
- disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

Dentre as principais informações fornecidas pela Contabilidade Pública, salientam-se as demonstrações contábeis, conforme descrição a seguir (LEI nº. 4.320/64):

- Balanço Orçamentário que demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto as realizadas (Art. 102);
- Balanço Financeiro que demonstrará os recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária e extra-orçamentária conjugados com as disponibilidades no início e no final do exercício (Art. 103);
- Balanço Patrimonial que demonstrará o ativo e passivo financeiro e permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação (Art. 105);
- Demonstração das Variações Patrimoniais, que evidenciará as alterações







verificadas no patrimônio, indicando o resultado patrimonial do exercício (Art. 104).

## 1.6 Regimes contábeis

Para entender o tipo de regime contábil existente na Contabilidade Pública, primeiramente é necessário conhecer alguns termos elencados pela Lei nº 4.320/64 (Lei das Sociedades Anônimas), bem como a definição dos regimes existentes na prática contábil.

Atualmente, existem três tipos de regimes contábeis: regime de caixa, regime de competência e o regime misto (SLOMSKI, 2008).

Entende-se por *regime de caixa* o “regime de escrituração que reconhece as receitas do período nele arrecadadas e as despesas nele pagas. Dessa maneira, pode-se observar, claramente, que para a Receita Orçamentária, no Brasil, é utilizado o regime de escrituração de caixa” (SLOMSKI, 2008, p.31).

Já no *regime de competência* (SLOMSKI, 2008, p.31):

[...] se reconhecem todas as receitas e despesas do período nele incorridas, isto é, de acordo com a data da real incorrência da transação econômica e não quando do recebimento ou pagamento. Assim, pode-se afirmar que, para a despesa orçamentária, no Brasil, é utilizado o regime de escrituração de competência.

Conforme elucida este mesmo autor, o *regime misto* é aquele que se utiliza, na prática contábil, para determinados eventos o regime de caixa, e outros, isto é, se utiliza dos dois regimes para efetuar a escrituração dos fatos contábeis.

De acordo com a Lei nº 4.320/64 o exercício financeiro coincidirá com o ano civil e, neste período, pertencem às receitas nele arrecadadas, bem como, as despesas nele legalmente empenhadas.

A Lei Complementar nº 101/00, em seu Artigo nº 50 determina que: “a despesa e a assunção de compromissos serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.





Para Nascimento (2010, p. 172) os regimes contábeis podem ser assim definidos:

O regime de caixa é aquele em que a contabilização é feita quando sai recurso financeiro no caso da despesa (pagamento) ou quando entra recurso financeiro no caso da receita (recolhimento ou recebimento).

Já o regime de competência a contabilização é feita o momento do empenho no caso da despesa ou no momento em que ocorre, por exemplo, o fato gerador do tributo, no caso da receita.

Partindo destes pressupostos, atribui-se à Contabilidade Pública um regime misto, ou seja, para a receita, o regime de caixa, e para a despesa, o regime de competência.

## 1.7 Sistemas de contas

A Contabilidade Pública é formada por quatro sistemas que interagem entre si, com a finalidade de acompanhar o orçamento, a formação financeira e patrimonial, bem como a demonstração de compromissos assumidos pela Administração Pública através das contas de compensação (SLOMSKI, 2008).

### 1.7.1 Sistema orçamentário

De acordo com Nascimento (2010, p.180) o sistema orçamentário:

[...] é representado pelos atos de natureza orçamentária, tais como: previsão da receita, fixação da despesa, descentralização de créditos, empenho da despesa. No sistema orçamentário é feita a comparação da receita prevista com a sua realização, e da despesa fixada com a sua realização, para isso é necessário que os fatos de arrecadação da receita e liquidação da despesa passem por este sistema.

Complementando este tema pode-se dizer que, ao final do período, este sistema apresenta resultados comparativos entre (SLOMSKI, 2008, p.36):

**a)** A previsão e a execução da receita orçamentária:

- previsão: valor estabelecido na lei do orçamento;
- execução: valor efetivamente arrecadado no exercício financeiro;





- diferença: mensuração entre o valor estabelecido na lei do orçamento e a execução efetiva.

**b) A fixação e a execução da despesa orçamentária:**

- fixação: valor estabelecido na lei do orçamento;
- execução: valor efetivamente consumido no exercício financeiro em projetos e atividades do orçamento anual;
- diferença: mensuração entre o valor estabelecido na lei do orçamento e a execução efetiva.

Partindo desses fundamentos, o resultado apurado, originado do sistema orçamentário, no exercício financeiro, pode se apresentar da seguinte forma (SLOMSKI, 2008, p.36):

- Receita orçamentária = Despesa orçamentária = Resultado Nulo
- Receita orçamentária > Despesa orçamentária = Superávit Orçamentário
- Receita orçamentária < Despesa orçamentária = Déficit Orçamentário

Ao observar os resultados possíveis após a apuração do resultado, questiona-se qual será o melhor resultado em um órgão público do ponto de vista orçamentário?

Slomski expõe seu posicionamento sobre esta questão (2008, p.37):

Sem dúvida, o melhor resultado em um sistema orçamentário é o resultado nulo, especialmente em se tratando de um Município, haja vista que tudo o que foi previsto foi arrecadado e tudo que foi definido como projetos e atividades foi totalmente executado no exercício financeiro. O superávit orçamentário e/ou déficit orçamentário podem estar apontando ou para falhas no planejamento ou de execução de projetos ou atividades ou, ainda, no potencial contributivo da sociedade local.

Os lançamentos deste sistema, durante todo o exercício social, resultam na demonstração contábil: Balanço Orçamentário. (LEI nº 4.320/64).





### 1.7.2 Sistema financeiro

O sistema financeiro “está relacionado com os ingressos (entradas) e os dispêndios (saídas) de recursos, ou seja, com o registro dos recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária e extra-orçamentária” (NASCIMENTO, 2010, p. 172).

Salienta-se que “os lançamentos contábeis são feitos fechados em cada sistema, quando se debita uma conta de um determinado sistema, a conta creditada, também, tem de pertencer ao mesmo sistema” (NASCIMENTO, 2010, p. 172).

Para Slomski (2008, p.37) o sistema financeiro:

[...] apresenta o fluxo de caixa da entidade, no qual todos os recursos recebidos, pertencentes à entidade, são classificados como receita orçamentária. Os recursos de terceiros que transitarem pela entidade são classificados como receitas extra-orçamentárias. Para fins do Balanço Financeiro, são consideradas conjuntamente como receitas do período a serem somadas com o saldo existente nas contas de caixa e bancos oriundos do exercício anterior.

Este sistema resulta na demonstração contábil Balanço Financeiro, o qual deve evidenciar as transações financeiras do exercício, ou seja, demonstrar a somatória das operações ocorridas durante o exercício e não os saldos das contas, excetuando apenas os saldos das disponibilidades (caixa e/ou bancos) existentes no exercício anterior e os que passam para o exercício seguinte (SLOMSKI, 2008).

### 1.7.3 Sistema patrimonial

No sistema patrimonial são registrados todos os “bens móveis, imóveis, estoques, créditos, obrigações, valores, inscrição e baixa da dívida ativa, operações de créditos, superveniências e insubsistências ativas e passivas etc.” (NASCIMENTO, 2010, p. 176).

Este mesmo autor esclarece que os lançamentos de incorporações ou desincorporações de ativos e passivos são feitos fechados dentro de um sistema, mesmo que o fato contábil possa gerar um ingresso ou saída de recurso (sistema financeiro).

O sistema patrimonial “registra analiticamente todos os bens de caráter per-





manente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração” (SLOMSKI, 2008, p. 38).

### 1.7.4 Sistema de compensação

De acordo com Nascimento (2010, p.190) o sistema de compensação é:

[...] representado nos atos praticados pelos administradores, cujas contas têm função de controle, não afetam o patrimônio de imediato, mas que poderão afetá-lo futuramente. Toda conta do ativo compensado terá uma correspondente no passivo compensado, sendo que, dessa forma, elas deverão apresentar saldos iguais.

Este mesmo autor exemplifica atos que serão registrados neste sistema: assinatura de avais, acordos, ajustes, cauções, fianças, garantias, contratos, convênios, etc.

### Atividades de aprendizagem

Responda as questões a seguir:



1. Conceitue contabilidade pública.

---

---

---

2. Qual o campo de atuação da contabilidade pública?

---

---

---

3. Qual o objetivo da contabilidade pública?

---

---

---

4. Como se dá a organização da contabilidade de entidades públicas?

---

---

---





5. Cite as funções da contabilidade pública.

---

---

---

6. Qual é o regime contábil adotado pela contabilidade pública?

---

---

---

7. Quais são os sistemas contábeis adotados pelas entidades pública?

---

---

---

8. Qual é o melhor resultado em uma contabilidade orçamentária?

---

---

---

Complete as lacunas corretamente:

1. A Contabilidade Pública ou também denominada contabilidade governamental, pode-se concluir que é a \_\_\_\_\_ que tem por objeto o \_\_\_\_\_ público e suas variações; a fim de evidenciá-las para prestar contas à sociedade.

2. A Contabilidade \_\_\_\_\_ atua no patrimônio \_\_\_\_\_, visto que é sua finalidade registrar todos os \_\_\_\_\_ administrativos oriundos da prestação de serviços à sociedade.

3. O \_\_\_\_\_ principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer \_\_\_\_\_ econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.

4. No ramo da Contabilidade \_\_\_\_\_, a escrituração contábil das operações \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ deve ser efetuada a partir do método das partidas dobradas.





**5.** Atualmente, existem três tipos de regimes contábeis na prática contábil: regime de \_\_\_\_\_, regime de \_\_\_\_\_ e o regime \_\_\_\_\_.

**6.** A Contabilidade Pública um regime \_\_\_\_\_, ou seja, para a receita, o regime de \_\_\_\_\_, e para a despesa, o regime de \_\_\_\_\_.

**7.** A Contabilidade \_\_\_\_\_ é formada por \_\_\_\_\_ sistemas que interagem entre si, com a finalidade de acompanhar o \_\_\_\_\_, a formação \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, bem como a demonstração de \_\_\_\_\_ assumidos pela Administração Pública, através das contas de compensação.

**8.** O Sistema \_\_\_\_\_ é representado pelos atos de natureza orçamentária, tais como: previsão da receita, fixação da despesa, descentralização de créditos, empenho da despesa.

**9.** O Sistema \_\_\_\_\_ está relacionado com os ingressos (entradas) e os dispêndios (saídas) de recursos, ou seja, com o registro dos recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária e extra-orçamentária.

**10.** No sistema \_\_\_\_\_ são registrados todos os bens móveis, imóveis, estoques, créditos, obrigações, valores, inscrição e baixa da dívida ativa, operações de créditos, superveniências e insubsistências ativas e passivas etc.

**11.** O Sistema \_\_\_\_\_ é representado nos atos praticados pelos administradores, cujas contas têm função de controle, não afetam o patrimônio de imediato, mas que poderão afetá-lo futuramente.

Finalizamos nossa primeira aula, ufa... Mas temos muito trabalho pela frente. Vamos otimistas e dedicados.







# Aula 2. Orçamento público, plano de contas e escrituração

## Objetivos:

- identificar ferramentas para administrar o orçamento público;
- reconhecer a estrutura de plano de contas utilizada pelas empresas públicas; e
- realizar a escrituração contábil das mesmas.

## 2.1 Orçamento público

Nesta parte serão abordados fundamentos e conceitos de orçamento público, seus mecanismos de funcionamento, bem como aspectos relevantes sobre a classificação da receita e despesa orçamentária.

### 2.1.1 Fundamentação legal

No Brasil, o orçamento público rege-se pelas seguintes legislações (SLOMSKI, 2008):

- Constituição Federal, Art. 165 a 169, de 05 de outubro de 1988;
- Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964;
- Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999;
- Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000;
- Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001.

### 2.1.2 Conceito

Conforme Slomski (2008, p. 304), o orçamento é:

[...] uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual (PPA) e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes or-



çamentárias (LDO) pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

Partindo da referida definição, observa-se que o orçamento de qualquer entidade pública será o instrumento legal que estimará o quanto este órgão público irá arrecadar e quanto ele terá de gastar num determinado período de tempo.

### **2.1.3 Processo de planejamento e orçamentação**

O processo de planejamento e orçamentação ocorrerá conforme determina a Constituição Federal de 1988: “iniciará no primeiro ano de mandato do poder executivo, que constituirá o PPA para os quatro exercícios a contar do segundo ano de seu mandato, tendo vigência até o primeiro ano do mandato seguinte” (SLOMSKI, 2008, p. 304).

Observa-se então que os governantes do Poder Executivo, ao ingressarem em qualquer mandato, no seu primeiro ano de exercício, terão de cumprir o planejamento financeiro e orçamentário elaborado pelo gestor anterior, visto que será neste seu primeiro ano que ele elaborará o seu planejamento e orçamentos, o qual contemplará seus próximos três exercícios seguintes de gestão e o primeiro exercício do mandato do governante futuro.

#### **2.1.3.1 Plano Plurianual (PPA)**

Segundo Slomski (2008, p.304) o PPA “é uma Lei que abrangerá os respectivos poderes na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios; será elaborada no primeiro ano do mandato do Executivo e terá vigência de quatro anos”.

Este instrumento legal contemplará (SLOMSKI, 2008, p.304):

A Lei que institui o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, estadual e municipal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas a programas de duração continuada.

#### **2.1.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)**

A LDO contemplará as metas e prioridades da administração pública das três





esferas governamentais, incluindo ainda (SLOMSKI, 2008, p. 305):

- despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientação para a elaboração da lei orçamentária anual (LOA);
- disporá sobre as alterações na legislação tributária;
- estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

De acordo com a Lei Complementar 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) a LDO Municipal ainda disporá sobre:

- equilíbrio entre receitas e despesas;
- critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II do art. 4º, no art. 9º e no inciso II do parágrafo 1º do art. 31 da LRF;
- normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- demais condições e exigências para transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

### 2.1.3.3 Orçamentos anuais

Segundo Slomski (2008, p.306) a Lei Orçamentária Anual (LOA) compreenderá:

- **orçamento fiscal** referente aos poderes da União, dos Estados e dos Municípios, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- **orçamento de investimento das empresas** em que a União, os Estados e os Municípios, direta ou indiretamente, detenham a maioria do capital social com direito a voto;
- **orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta e indireta, bem como os





fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

### 2.1.3.4 Lei do Orçamento

De acordo com Slomski (2008, p. 308) a Lei do Orçamento deve incluir:

- a) sumário geral das receitas por fontes e da despesa por funções do Governo;
- b) quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas na forma do Anexo I, da Lei nº 4.320/64;
- c) quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- d) quadro das dotações por órgão do Governo e da Administração.

Com base neste mesmo autor, acompanham ainda a Lei do Orçamento:

- a) quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- b) quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos da Lei nº 4.320/64, números 6 a 9;
- c) quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

### 2.1.4 Ciclo orçamentário

O Ciclo orçamentário é composto por 4 fases: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação, conforme discriminação a seguir (SLOMSKI, 2008, p. 308-9):

- a) **Elaboração:** fase de competência do Poder Executivo, em que com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias são fixados os objetivos para o período, levando em conta as despesas correntes já existentes e aquelas a serem criadas. São feitos, também, estudos para a definição do montante de recursos orçamentários necessários para fazer frente às despesas de capital, com base no plano plurianual. Deve, nesta fase, ser formalizada a lei, de acordo com os Anexos constantes da Lei nº 4.320/64;
- b) **Estudo e aprovação:** fase de competência do Poder Legislativo, em que





os representantes do povo, vereadores, deputados, senadores, aprovam e/ou emendam;

**c) Execução:** fase em que é realizado aquilo que fora previsto nos projetos e atividades da referida Lei do Orçamento;

**d) Avaliação:** essa fase, apesar de prevista, raramente é de fato realizada, pois, normalmente, ao se encerrar o exercício financeiro, o executivo toma as iniciativas para iniciar a execução do novo orçamento e, assim, poucos recursos são destinados à avaliação do orçamento encerrado, naquilo que se refere a sua execução.

## 2.1.5 Receita pública

Considera-se receita pública “todas as entradas de recursos não passíveis de devolução, auferidos pelo Poder Público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas” (LIMA, CASTRO, 2009, p. 88).

### 2.1.5.1 Classificação da receita

De acordo com Lima e Castro (2009, p.54) a **receita pública** pode ser classificada, do ponto de vista orçamentário, da seguinte forma:

- **Receitas orçamentárias:** ingressos orçamentários pertinentes ao ente público, arrecadados exclusivamente para aplicações em programas e ações governamentais;
- **Receitas extra-orçamentárias:** demais ingressos, que têm como destinação a exigências contratuais pactuadas para posterior devolução.

Partindo destas definições, pode-se afirmar que receitas orçamentárias são aquelas previstas no orçamento, isto é, aquelas em que o gestor público estima que irá receber durante o exercício financeiro. Como, por exemplo, no caso de uma Prefeitura, o gestor estima o quanto de impostos irá arrecadar. Logo, no momento em que os contribuintes vão pagando tais impostos, a Prefeitura vai arrecadando receita orçamentária, ou seja, receita que estava prevista no orçamento, o seu ingresso. Podemos citar exemplos de impostos municipais: ISSQN, IPTU, ITBI, etc.

Já **receita extra-orçamentária** é aquela receita que não está prevista no orçamento, ou seja, o gestor público não pode contar com ela para atender





as despesas fixadas no orçamento, visto que este tipo de receita, normalmente, ingressa no órgão público simplesmente para servir de garantia de contratos, ou para que tal valor seja repassado a outro órgão público. Podem ser citadas como exemplos de receitas extra-orçamentárias: caução, fiança bancária, e seguro garantia (modalidades de garantia de contratos administrativos).

Segundo a Lei nº 4.320/64, art. 11, a receita classifica-se-á, economicamente, em receitas correntes e receitas de capital. Com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/2006, essas categorias econômicas foram detalhadas em: receitas correntes intraorçamentária e receitas de capital intraorçamentárias.

Lima e Castro (2009) expõem as definições das classificações da receita pública embasados nas referidas legislações:

**a) receitas correntes (também denominadas primárias ou efetivas):** são os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais para aplicação em despesas correspondentes e em atividades operacionais, correntes ou de capital, visando ao atendimento dos objetivos constantes nos programas e ações de governo. São denominadas de receitas correntes porque são derivadas do poder de tributar ou resultantes da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários. Três características intrínsecas de atividades que contribuem para a finalidade fundamental do órgão ou entidade pública quer seja operacionais ou não operacionais. De acordo com a Lei nº 4.320/64 são classificadas nos seguintes níveis de subcategorias econômicas: receita tributária, receita de contribuições, receita de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes;

**b) receitas correntes intra-orçamentárias:** são as receitas correntes de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade social decorrentes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera do governo. As receitas correntes intra-orçamentárias serão classificadas nos mesmos níveis de subcategorias econômicas em que são classificadas as receitas correntes, atendendo, todavia, à especificidade





de se referirem a operações entre órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade social da mesma esfera governamental (STN, 2006, p.18-9);

**c) receitas de capital (também denominadas de secundárias ou receitas por mutações patrimoniais):** são os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais ou não operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital, visando ao atendimento dos objetivos traçados nos programas e ações de governo. São denominadas receitas de capital porque são derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos, financiamentos e alienação de componentes do ativo permanente. Constituem-se por em meios para atingir a finalidade fundamental do órgão ou entidade, ou atividades não operacionais, visando estimular as atividades operacionais do ente público. De acordo com a Lei nº 4.320/64, são classificadas nos seguintes níveis de subcategorias econômicas: operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital;

**d) receitas de capital intra-orçamentárias:** são as receitas de capital de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade social decorrentes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo. As receitas de capital intra-orçamentárias serão classificadas nos mesmos níveis de subcategorias econômicas em que são classificadas as receitas de capital, atendendo, porém, a especificidade de se referirem a operações entre órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais, dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscais e da seguridade social da mesma esfera governamental (STN, 2006, p.21-22).

De acordo com Lima e Castro (2009) as receitas devem ser registradas pelo regime de caixa em conformidade com o art. 35 da Lei nº 4.320/64.





Agora vamos ao nosso próximo tópico que trata dos estágios.

### 2.1.5.2 Estágios da receita pública

De acordo com Lima e Castro (2009, p.56-57) os estágios da receita pública são:

- **Previsão:** estimativa de arrecadação da receita, constante na Lei do Orçamento Anual – LOA, resultante de metodologia de projeção de receitas orçamentárias.
- **Lançamento:** segundo o Código Tributário Nacional, art. 142, é o procedimento administrativo tendente verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
- **Arrecadação:** é a entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro;
- **Recolhimento:** é a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade de Caixa, representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente.

### 2.1.6 Despesa pública

Despesa Pública é o “conjunto de dispêndios da entidade governamental para o funcionamento dos serviços públicos. Neste sentido, como parte do orçamento, a despesa compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais” (LIMA e CASTRO, 2009, p.59).

#### 2.1.6.1 Classificação da despesa pública

Segundo a categoria econômica, a despesa pública é classificada em despesas correntes e despesas de capital, conforme discriminação a seguir (LIMA e CASTRO, 2009, p.60):

- **Despesas correntes:** representam as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, respondendo pela manutenção das atividades de cada entidade governamental,







como despesas de pessoal, com contratos de limpeza e vigilância, água, luz, telefone, entre outros.

- **Despesas de capital:** representam as despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, como a realização de obras e a compra de bens de uso duradouro.

### 2.1.6.2 Estágios da despesa pública

Observe que a despesa também passa por estágios de execução assim como a receita.

Do ponto de vista orçamentário a despesa pública é executada em três estágios: empenho, liquidação e pagamento, conforme discriminação a seguir (LIMA e CASTRO, 2009, p. 76-80):

**Empenho (primeiro estágio):** segundo a Lei nº 4.320/64, art. 48, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. O empenho é prévio, ou seja, precede a realização da despesa e está restrito ao limite de crédito orçamentário (art. 59). É vedada a realização da despesa sem prévio empenho (art. 60).

Conforme se observa, qualquer entidade pública não pode executar despesa sem antes estar com o empenho, ou seja, a reserva da dotação do respectivo gasto, visto que o empenho, nada mais é, do que a reserva de um recurso para determinado fornecedor de bem ou serviço.

**Liquidação (segundo estágio):** consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. A liquidação refere-se à comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho, ou seja, forneceu o bem ou executou o serviço contratado (fato gerador). A liquidação tem por finalidade reconhecer ou apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a ser paga; e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

**Pagamento (terceiro estágio):** consiste na entrega de recursos equivalentes a dívida líquida ao credor, mediante ordem bancária. A emissão da ordem bancária será precedida de autorização do titular da unidade gestora, ou de seu preposto, em documento próprio da unidade.





De acordo com os **estágios da despesa** citados anteriormente, podemos apresentar o seguinte **exemplo**:

- **1º Estágio = Empenho** = O órgão público, após efetuar a cotação de preços para determinado serviço, solicita a empresa vencedora seus dados para que este emita a nota de empenho da referida despesa (confeção de 5 armários para a Unidade de Contabilidade da Prefeitura de Pelotas). Após o fornecimento dos dados, a Prefeitura emite o empenho, fornecendo uma via deste para a empresa que fornecerá o objeto contratado. Somente após a emissão do empenho é que o serviço pode ser executado, visto que o recurso público já foi reservado através da nota de empenho.
- **2º Estágio = Liquidação** = Esta fase só ocorrerá após o objeto contratado ter sido realizado, ou seja, os cinco armários terem sido entregues à Unidade de Contabilidade da Prefeitura de Pelotas. Logo, o fornecedor emitirá a nota fiscal dos serviços prestados e enviará ao órgão público, que verificará se o objeto contratado foi executado, e assim, realizará a liquidação do empenho, normalmente via sistema informatizado. A liquidação nada mais é do que a confirmação de que o objeto contratado foi realizado e a autorização para pagamento do respectivo fornecedor.
- **3º Estágio = Pagamento** = Nesta fase, efetua-se o pagamento propriamente dito do objeto contratado, conforme valor constante na nota de empenho.

## 2.2 Estrutura do plano de contas

De acordo com Lima e Castro (2009, p.109), o plano de contas é formado por contas que representam elementos do patrimônio público, ou seja, bens, direitos e obrigações. Sendo que estas contas podem ser classificadas em patrimoniais ou contas de resultado.

- **Contas patrimoniais:** representam os elementos componentes do patrimônio, cujos saldos são acumulados de um ano para outro. Exemplo: conta de veículos, conta de imóveis, etc.
- **Contas de resultado:** representam as variações patrimoniais, compondo a apuração do resultado, cujos saldos são zerados ao final de cada exercício. Exemplo: contas de receitas e contas de despesas.





A Contabilidade se utiliza das contas para efetuar a escrituração, ou seja, o registro dos atos e fatos ocorridos no patrimônio da administração pública (LIMA e CASTRO, 2009, p.109).

### 2.2.1 Aspectos gerais do plano de contas

Define-se plano de contas como “o projeto das contas julgadas necessárias ao registro de todos os componentes patrimoniais e dos fenômenos da gestão, relativos a uma determinada entidade” (LIMA e CASTRO, 2009, p. 110).

Segundo Viana (1976, p. 95), a elaboração do plano de contas deve conter:

- a) a intitulação de todas as contas necessárias e sua disposição em sistemas;
- b) a enunciação das funções atribuídas a cada uma das contas que compõem o plano, também conhecido como manual de contas;
- c) o estabelecimento da rotina dos lançamentos, de acordo com o desenvolvimento da gestão.

### 2.2.2 Critérios de ordenamento das contas

Na Administração Pública Federal, o plano de contas compreende sete níveis de desdobramento, classificados e codificados, conforme discriminação a seguir:

**Tabela 2.1: Níveis de desdobramento do plano de contas federal**

Nível	Classificação	Codificação
1º Nível	Classe	.....X
2º Nível	Grupo	.....X
3º Nível	Subgrupo	.....X
4º Nível	Elemento	.....X
5º Nível	Subelemento	.....X
6º Nível	Item	.....XX
7º Nível	Subitem	.....XX

Fonte: Lima e Castro (2009, p.112)

Estes mesmos autores informam que cada conta existente no Plano de Contas da União considera esta mesma disposição, conforme exemplo a seguir:



**Tabela 2.2: Exemplo dos níveis de desdobramento da conta do Banco do Brasil S.A. - Exemplo da conta do Banco do Brasil: 1.1.1.1.2.01.02 – Banco do Brasil S.A.**

Nível	Classificação	Codificação
1	Classe	Ativo
1	Grupo	Ativo circulante
1	Subgrupo	Disponível
1	Elemento	Disponível em moeda corrente
2	Subelemento	Banco conta movimento
01	Item	Conta única do Tesouro Nacional
02	Subitem	Banco do Brasil S.A.

Fonte: Lima e Castro (2009, p.112)

### 2.2.3 Estrutura do plano de contas

Para melhor entendimento da estrutura de um plano de contas da administração pública federal, bem como é realizada a escrituração de atos e fatos da administração pública, apresentamos um plano de contas estruturado até o 4º nível utilizando Lima e Castro (2009).

Exemplo: MODELO DE PLANO DE CONTAS

#### Estrutura do plano de contas

Código	Sistema de conta	Conta não escriturada	Conta escriturada
1.0.0.0		ATIVO	
1.1.0.0		Ativo circulante	
1.1.1.0		Disponível	
1.1.1.1	Financeiro	.....	Caixa
1.1.1.2	Financeiro	.....	Bancos conta movimento
1.1.1.3	Financeiro	.....	Aplicações financeiras
1.1.1.4	Financeiro	.....	Provisão para perdas de aplicações financeiras*
1.1.2.0		Créditos em circulação	
1.1.2.1	Financeiro	.....	Créditos a receber
1.1.2.3	Financeiro	.....	Adiantamentos concedidos
1.1.2.4	Financeiro	.....	Depósitos realizáveis a curto prazo
1.1.3.0		Bens e valores em circulação	
1.1.3.1	Patrimonial	.....	Estoques
1.1.4.0		Valores pendentes a curto prazo	
1.1.4.1	Patrimonial	.....	Custos e despesas pagos antecipadamente
1.2.0.0		<b>Ativo realizável a longo prazo</b>	
1.2.1.0		<b>Depósitos realizáveis a longo prazo</b>	
1.2.1.1	Patrimonial	.....	Depósitos compulsórios
1.2.1.2	Patrimonial	.....	Recursos vinculados



1.2.2.0	Créditos realizáveis longo prazo		
1.2.2.1	Patrimonial	.....	Créditos a receber
1.2.2.2	Patrimonial	.....	Créditos inscritos em dívida ativa
1.2.2.3	Patrimonial	.....	Provisão para perdas de dívida ativa*
1.2.2.4	Patrimonial	.....	Empréstimos e financiamentos
1.2.2.5	Patrimonial	.....	Provisão para devedores duvidosos
1.2.2.6	Patrimonial	.....	Investimentos
1.2.2.7	Patrimonial	.....	Provisão para perdas de investimentos* 1
1.4.0.0	<b>Ativo permanente</b>		
1.4.1.0	<b>Investimentos</b>		
1.4.1.1	Patrimonial	.....	Participações societárias
1.4.1.2	Patrimonial	.....	Bens não destinados ao uso
1.4.1.3	Patrimonial	.....	Previsão para perdas prováveis*
1.4.2.0	<b>Imobilizado</b>		
1.4.2.1	Patrimonial	.....	Bens imóveis
1.4.2.2	Patrimonial	.....	Bens móveis
1.4.2.3	Patrimonial	.....	Marcas, direitos e patentes
1.4.2.4	Patrimonial	.....	Depreciações, amortizações e exaustões*
1.4.3.0	<b>Diferido</b>		
1.4.3.1	Patrimonial	.....	Despesas pré-operacionais
1.4.3.2	Patrimonial	.....	Amortizações*
1.9.0.0	<b>Ativo compensado</b>		
1.9.1.0	<b>Execução orçamentária da receita</b>		
1.9.1.1	Orçamentário	.....	Receita a realizar
1.9.1.2	Orçamentário	.....	Receita realizada
1.9.2.0	<b>Fixação orçamentária da despesa</b>		
1.9.2.1	Orçamentário	.....	Crédito inicial
1.9.2.2	Orçamentário	.....	Crédito suplementar
1.9.2.3	Orçamentário	.....	Créditos especiais
1.9.2.4	Orçamentário	.....	Créditos extraordinários
1.9.2.5	Orçamentário	.....	Dotação cancelada*
1.9.2.6	Orçamentário	.....	Descentralização externa de crédito (destaque)
1.9.2.7	Orçamentário	.....	Descentralização interna de crédito (provisão)
1.9.3.0	<b>Execução da programação financeira</b>		
1.9.3.1	Compensação	.....	Cotas de despesa a programar
1.9.3.2	Compensação	.....	Cotas de despesa a liberar
1.9.3.3	Compensação	.....	Cotas de despesa liberada
1.9.3.4	Compensação	.....	Cota financeira solicitada
1.9.3.5	Compensação	.....	Cota financeira a liberar
1.9.3.6	Compensação	.....	Cota financeira liberada
1.9.3.7	Compensação	.....	Disponibilidade por destinação de recursos - a utilizar
1.9.3.8	Compensação	.....	Disponibilidade por destinação de recursos - comprometida



Adotou-se a opção pela esfera federal, visto que o plano de contas da União serve de base para Estados, Municípios e para o Distrito Federal.





1.9.3.9	Compensação	.....	Disponibilidade por destinação de recursos – utilizadas
1.9.4.0	<b>Despesas e dívidas dos estados e municípios</b>		
1.9.4.1	Compensação	.....	Despesas
1.9.4.2	Compensação	.....	Dívidas e ingressos
1.9.5.0	<b>Execução de restos a pagar</b>		
1.9.5.1	Compensação	.....	Inscrição de restos a pagar
1.9.5.2	Compensação	.....	Cancelamentos de restos a pagar*
1.9.6.0	<b>Controle da dívida</b>		
1.9.6.1	Compensação	.....	Créditos inscritos em dívida
1.9.9.0	<b>Compensações ativas diversas</b>		
1.9.9.1	Compensação	.....	Responsabilidade por valores, títulos e bens
2.0.0.0	<b>PASSIVO</b>		
2.1.0.0	<b>Passivo circulante</b>		
2.1.1.0	<b>Depósitos</b>		
2.1.1.1	Financeiro	.....	Depósitos de diversas origens
2.1.2.0	<b>Obrigações em circulação</b>		
2.1.2.1	Financeiro	.....	Fornecedores
2.1.2.2	Financeiro	.....	Pessoal a pagar
2.1.2.3	Financeiro	.....	encargos Sociais a recolher
2.1.2.4	Financeiro	.....	Obrigações tributárias
2.1.2.5	Financeiro	.....	Contas a pagar
2.1.2.6	Financeiro	.....	Provisões
2.1.2.7	Financeiro	.....	Restos a pagar
2.1.3.0	<b>Valores pendentes a curto prazo</b>		
2.1.3.1	Financeiro	.....	Outras receitas a classificar
2.2.0.0	<b>Passível exigível a longo prazo</b>		
2.2.1.0	<b>Depósitos exigíveis a longo prazo</b>		
2.2.1.1	Patrimonial	.....	Depósitos e cauções
2.2.2.0	<b>Obrigações exigíveis a longo prazo</b>		
2.2.2.1	Patrimonial	.....	Operações de crédito
2.2.2.2	Patrimonial	.....	Empréstimos e financiamentos
2.2.2.3	Patrimonial	.....	Obrigações legais e tributárias
2.2.2.4	Patrimonial	.....	Provisões
2.2.3.0	<b>Obrigações exigíveis a longo prazo</b>		
2.2.2.1	Patrimonial	.....	Operações de crédito
2.3.0.0	<b>Resultado de exercícios futuros</b>		
2.3.1.0	Patrimonial	.....	Receitas de exercícios futuros
2.3.2.0	Patrimonial	.....	Custos ou despesas correspondentes*
2.4.0.0	<b>Patrimônio líquido</b>		
2.4.1.0	<b>Patrimônio / Capital</b>		
2.4.1.1	Patrimonial	.....	Patrimonial
2.4.2.0	<b>Reservas</b>		
2.4.2.1	Patrimonial	.....	Reservas de capital
2.4.2.2	Patrimonial	.....	Reservas de reavaliação



2.4.2.3	Patrimonial	.....	Reservas de lucros
2.4.3.0	<b>Lucros ou prejuízos acumulados</b>		
2.4.3.1	Patrimonial	.....	Lucros ou prejuízos acumulados
2.9.0.0	<b>Passivo compensado</b>		
2.9.1.0	<b>Previsão orçamentária da receita</b>		
2.9.1.1	Orçamentário	.....	Previsão inicial da receita
2.9.1.2	Orçamentário	.....	Previsão adicional da receita
2.9.1.3	Orçamentário	.....	Anulação da previsão*
2.9.2.0	<b>Execução orçamentária da despesa</b>		
2.9.2.1	Orçamentário	.....	Crédito disponível
2.9.2.2	Orçamentário	.....	Crédito empenhado a liquidar
2.9.2.3	Orçamentário	.....	Crédito empenhado liquidado
2.9.2.4	Orçamentário	.....	Crédito pago
2.9.2.5	Orçamentário	.....	Descentralização externa de crédito (destaque)
2.9.2.6	Orçamentário	.....	Descentralização interna de crédito (provisão)
2.9.3.0	<b>Execução da programação financeira</b>		
2.9.3.1	Compensação	.....	Cotas de despesa a programar
2.9.3.2	Compensação	.....	Cotas de despesa a receber
2.9.3.3	Compensação	.....	Cotas de despesa recebida
2.9.3.4	Compensação	.....	Cota financeira Solicitada
2.9.3.5	Compensação	.....	Cota financeira a receber
2.9.3.6	Compensação	.....	Cota financeira recebida
2.9.3.7	Compensação	.....	Disponibilidade de recursos
2.9.4.0	<b>Despesas e dívidas dos estados e municípios</b>		
2.9.4.1	Compensação	.....	Despesas
2.9.4.2	Compensação	.....	Dívidas e ingressos
2.9.5.0	<b>Execução de restos a pagar</b>		
2.9.5.1	Compensação	.....	Restos a pagar a liquidar
2.9.5.2	Compensação	.....	Restos a pagar liquidados
2.9.6.0	<b>Controle da dívida</b>		
2.9.6.1	Compensação	.....	Controle de créditos da dívida
2.9.9.0	<b>Compensações passivas diversas</b>		
2.9.9.1	Compensação	.....	Valores, títulos e bens sob responsabilidade
3.0.0.0	<b>DESPESA</b>		
3.3.0.0	<b>Despesas correntes</b>		
3.3.1.0	<b>Pessoal e encargos sociais</b>		
3.3.1.1	Financeiro	.....	Vencimentos e vantagens fixas
3.3.1.2	Financeiro	.....	Obrigações patronais
3.3.1.3	Financeiro	.....	Operações intra-orçamentárias
3.3.2.0	<b>Juros e encargos da dívida</b>		
3.3.2.1	Financeiro	.....	Juros e encargos da dívida
3.3.3.0	<b>Outras despesas correntes</b>		
3.3.3.1	Financeiro	.....	Material de consumo
3.3.3.2	Financeiro	.....	Passagens e despesas com locomoção





3.3.3.3	Financeiro	.....	Serviços de consultoria
3.3.3.4	Financeiro	.....	Outros serviços de terceiros - pessoa física
3.3.3.5	Financeiro	.....	Outros serviços de terceiros - pessoa jurídica
3.3.3.6	Financeiro	.....	Despesas de exercícios anteriores
3.3.3.7	Financeiro	.....	Indenizações e restituições
3.3.3.8	Financeiro	.....	Operações intra-orçamentárias
3.4.0.0	<b>Despesas de capital</b>		
3.4.1.0	<b>Aplicações diretas</b>		
3.4.1.1	Financeiro	.....	Obras e instalações
3.4.1.2	Financeiro	.....	Equipamentos e material permanente
3.4.1.3	Financeiro	.....	Aquisição de imóveis
3.4.1.4	Financeiro	.....	Operações intra-orçamentárias
3.4.2.0	<b>Inversões financeiras</b>		
3.4.2.1	Financeiro	.....	Concessão de empréstimos
3.4.2.2	Financeiro	.....	Aquisição de bens para revenda
3.4.2.3	Financeiro	.....	Aquisição de títulos de crédito
3.4.2.4	Financeiro	.....	Operações intra-orçamentárias
3.4.3.0	<b>Amortização da dívida</b>		
3.4.3.1	Financeiro	.....	Amortização da dívida
4.0.0.0	<b>RECEITA</b>		
4.1.0.0	<b>Receitas correntes</b>		
4.1.1.0	<b>Receita tributária</b>		
4.1.1.1	Financeiro	.....	Impostos e taxas
4.1.2.0	<b>Receitas e contribuições</b>		
4.1.2.1	Financeiro	.....	Contribuições sociais
4.1.3.0	<b>Receita patrimonial</b>		
4.1.3.1	Financeiro	.....	Receitas imobiliárias (aluguéis)
4.1.3.2	Financeiro	.....	Receitas de valores mobiliários (juros)
4.1.4.0	<b>Receita de serviços</b>		
4.1.4.1	Financeiro	.....	Outras receitas de serviços
4.1.5.0	<b>Transferências correntes</b>		
4.1.5.1	Financeiro	.....	Transferências intergovernamentais
4.1.6.0	<b>Outras receitas correntes</b>		
4.1.6.1	Financeiro	.....	Multas e juros de mora
4.1.6.2	Financeiro	.....	Outras receitas correntes
4.1.7.0	<b>Receita da dívida ativa</b>		
4.1.7.1	Financeiro	.....	Receitas da dívida ativa
4.2.0.0	<b>Receitas de capital</b>		
4.2.1.0	<b>Operações de crédito</b>		
4.2.1.1	Financeiro	.....	Operações de crédito internas (nacionais)
4.2.1.2	Financeiro	.....	Operações de crédito externas (internacionais)
4.2.2.0	<b>Alienação de bens</b>		
4.2.2.1	Financeiro	.....	Alienação de bens móveis
4.2.2.2	Financeiro	.....	Alienação de bens imóveis





4.2.3.0	<b>Amortização de empréstimos</b>		
4.2.3.1	Financeiro	.....	Amortização de empréstimos diversos
4.2.4.0	<b>Transferências de capital</b>		
4.2.4.1	Financeiro	.....	Transferências intergovernamentais
4.2.5.0	<b>Outras receitas de capital</b>		
4.2.5.1	Financeiro	.....	Outras receitas de capital
4.7.0.0	<b>Receitas correntes intra-orçamentárias</b>		
4.7.1.0	Financeiro	.....	Operações intra-orçamentárias correntes
4.8.0.0	<b>Receitas de capital intra-orçamentárias</b>		
4.8.1.0	Financeiro	.....	Operações intra-orçamentárias de capital
4.9.0.0	<b>Deduções da receita</b>		
4.9.1.0	Financeiro	.....	Deduções de receitas diversas
5.0.0.0	<b>RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO</b>		
5.1.0.0	<b>Resultado orçamentário</b>		
5.1.1.0	<b>Interferências passivas</b>		
5.1.1.1	Financeiro	.....	Transferências financeiras concedidas
5.1.2.0	<b>Interferências passivas</b>		
5.1.2.1	Patrimonial	.....	Desincorporação de ativos
5.1.2.2	Patrimonial	.....	Incorporação de ativos
5.2.0.0	<b>Resultado extra-orçamentário</b>		
5.2.1.0	<b>Despesa extra-orçamentária</b>		
5.2.1.1	Financeiro	.....	Despesas operacionais
5.2.2.0	<b>Interferências passivas</b>		
5.2.2.1	Patrimonial	.....	Transferências de bens e valores concedidos
5.2.2.2	Financeiro	.....	Outras interferências passivas
5.2.2.3	Financeiro	.....	Ajustes de valores e créditos (provisões, entre outros)
5.2.3.0	<b>Decréscimos patrimoniais</b>		
5.2.3.1	Patrimonial	.....	Desincorporação de ativos
5.2.3.2	Patrimonial	.....	Incorporação de passivos
5.2.3.3	Patrimonial	.....	Ajustes de bens, valores e créditos (provisões e depreciações, entre outros)
5.3.0.0	<b>Custos e despesas</b>		
5.3.1.0	Patrimonial	.....	Centro de custos
6.0.0.0	<b>RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO</b>		
6.1.0.0	<b>Resultado orçamentário</b>		
6.1.1.0	<b>Interferências ativas</b>		
6.1.1.1	Financeiro	.....	Transferências financeiras recebidas
6.1.2.0	<b>Mutações ativas</b>		
6.1.2.1	Patrimonial	.....	Incorporação de ativos
6.1.2.2	Patrimonial	.....	Desincorporação de passivos
6.2.0.0	<b>Resultado extra-orçamentário</b>		
6.2.1.0	<b>Receita extra-orçamentária</b>		
6.2.1.1	Financeiro	.....	Receitas operacionais
6.2.2.0	<b>Interferências ativas</b>		
6.2.2.1	Patrimonial	.....	Transferências de bens e valores recebidos





6.2.2.2	Financeiro	.....	Outras interferências ativas
6.2.2.3	Financeiro	.....	Ajustes de valores e créditos (reversão de provisões e depreciações, entre outros)
6.2.3.0	<b>Acréscimos patrimoniais</b>		
6.2.3.1	Patrimonial	.....	Incorporação de ativos
6.2.3.2	Patrimonial	.....	Desincorporação de passivos
6.2.3.3	Patrimonial	.....	Ajustes de bens, valores e créditos (reversão de provisões e depreciações, entre outros)
6.3.0.0	<b>Resultado apurado</b>		
6.3.1.0	Patrimonial	.....	Resultado do exercício

Fonte: (LIMA e CASTRO, 2009, p.118)

## 2.2.4 Observância ao sistema de contas

Caro estudante, para que se efetuem os lançamentos, com base num plano de contas, devem ser observados os seguintes sistemas de contas existentes na administração pública: sistema orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e sistema de compensação. Esses sistemas foram abordados na apostila 01 da disciplina.

Tal observância a esses sistemas fará com que “os lançamentos efetuados na administração pública permitir, entre outros, o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros” (LIMA, CASTRO, 2009, p.130). Salienta-se que os lançamentos são efetuados em decorrência dos atos e fatos ocorridos no patrimônio da entidade pública, separadamente por sistemas, segundo a necessidade das contas de cada sistema.

Conforme Lima e Castro (2009, p.133), os registros dos Sistemas de Contas da Contabilidade Pública e seus relacionamentos com atos e fatos podem ser representados de acordo com a tabela 2.3:

**Tabela 2.3: Registros nos sistemas de contas**

Fatos e atos	Sistemas de contas
Fatos extra-caixa	Sistema patrimonial
Fatos de caixa	Sistema financeiro Sistema patrimonial (fatos permutativos) Sistema orçamentário (receita ou despesa) Sistema de compensação (fatos contratados)
Atos orçamentários	Sistema orçamentário
Atos administrativos potenciais	Sistema de compensação

Fonte: Adaptado de Lima e Castro (2009, p.133)





## 2.3 Escrituração contábil

Na contabilidade pública segue-se, também, a regra universal, ou seja, a escrituração rege o método das partidas dobradas, a cada débito corresponde um crédito de igual valor e vice-versa (LIMA e CASTRO, 2009).

Para que se execute a escrituração dos atos e fatos administrativos ocorridos no patrimônio público são necessários que se conheçam alguns conceitos (LIMA e CASTRO, 2009, p.134):

- **Escrituração** é o conjunto de anotações e registros que, com formas e fins diversos, servem para representar os fenômenos da gestão. A entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme de seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico;
- **Atos administrativos** são medidas postas em prática para que a Administração Pública alcance seus objetivos. A princípio não provocam alterações no patrimônio e, neste caso, não são passíveis de registro. Todavia, os atos que podem se traduzir em modificações futuras devem ser registrados;
- **Fatos administrativos** provocam alterações nos elementos do patrimônio público e são objetos de contabilização através das contas patrimoniais e das contas de resultado. Podem ser classificados como fatos permutativos, fatos modificativos ou fatos mistos;
- **Plano de contas** é o projeto das contas julgadas necessárias ao registro de todos os componentes patrimoniais e dos fenômenos da gestão, relativos a uma determinada entidade;
- **O lançamento** é o meio pelo qual são contabilizados os débitos e os créditos. Considerando que não há devedor sem que haja credor, toda vez que se debitar uma conta, outra será creditada pelo mesmo valor;
- **Sistemas de contas** são quatro na administração pública: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. Estes sistemas são compartilhados estanques, isto é, os lançamentos contábeis são fechados (débito e crédito) dentro do mesmo sistema. Dependendo da natureza do ato ou fato administrativo, os lançamentos contábeis podem demandar registros em apenas um ou em todos os sistemas simultaneamente;





- **O Razão e o diário** constituem os registros permanentes da entidade pública, mas, diferentemente da entidade privada, não há a obrigatoriedade de autenticação no Registro Público competente.

### 2.3.1 Lançamentos usuais da contabilidade pública

Nesta seção serão apresentados exemplos de lançamentos usuais da contabilidade pública, estruturados com a indicação da transação, do sistema de contas envolvido, do código e do título da conta extraídos do plano de contas modelo fornecido nesta apostila na seção anterior.

#### a) Registro do orçamento

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da previsão da receita	SO	D – 1.9.1.1 – Receita a realizar C – 2.9.1.1 – Previsão inicial da receita

#### b) Registro da arrecadação da receita

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da realização da receita	SO	D – 1.9.1.2 – Receita realizada C – 1.9.1.1 – Receita a realizar

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro do ingresso do recurso financeiro	SF	D – 1.1.1.2 – Bancos conta movimento C – 4.x.x.x – Receita

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da destinação do recurso	SC	D – 1.9.3.7 – Disponibilidade por destinação de recursos – a utilizar C – 2.9.3.7 – Disponibilidade de recursos

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da saída do bem ou da entrada da obrigação	SP	D – 5.1.2.1 – Desincorporação de Ativos C – 1.x.x.x. – Ativo Ou D – 5.1.2.2 – Incorporação de Passivos C – 2.x.x.x – Passivo





### c) Registro do empenho da dotação orçamentária

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro do empenho da despesa	SO	D – 2.9.2.1 – Crédito disponível C – 2.9.2.2 – Crédito empenhado a liquidar

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro do reforço do empenho da despesa	SO	D – 2.9.2.1 – Crédito disponível C – 2.9.2.2 – Crédito empenhado a liquidar

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da anulação do empenho	SO	D – 2.9.2.2 – Crédito empenhado a liquidar C – 2.9.2.1 – Crédito disponível

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da liquidação da despesa	SO	D – 2.9.2.2 – Crédito empenhado a liquidar C – 2.9.2.3 – Crédito empenhado liquidado

### d) Registro da liquidação da despesa

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro do reconhecimento da despesa	SF	D – 3.x.x.x – Despesa C – 2.x.x.x – Obrigação (Passivo)

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da entrada do bem ou da saída da obrigação	SP	D – 1.x.x.x – Ativo C – 6.1.2.1 – Incorporação de Ativos Ou D – 2.x.x.x – Passivo C – 6.1.2.2 – Desincorporação de Passivos

### e) Registro do pagamento da despesa

Eventos	Sistemas de contas	Lançamentos
Registro da saída do recurso financeiro	SF	D – 2.1.x.x – Passivo circulante C – 1.1.1.2 – Bancos conta movimento

## Atividades de aprendizagem

Responda as questões a seguir:



### 1. Conceitue Orçamento Público.

---



---



---





**2.** Defina Plano Plurianual.

---

---

---

**3.** Caracterize Lei de Diretrizes Orçamentárias.

---

---

---

**4.** Explique o que deve incluir a Lei do Orçamento.

---

---

---

**5.** Cite e explique quais são as fases do Ciclo Orçamentário.

---

---

---

**6.** Defina receita pública e explique como se dá sua classificação.

---

---

---

**7.** Cite e explique os estágios da receita.

---

---

---

**8.** Defina despesa pública e explique como se dá sua classificação.

---

---

---

**9.** Cite e explique os estágios da despesa.

---

---

---





**10.** Apresente a definição de “escrituração contábil”.

---

---

---

Complete as lacunas corretamente:

**1.** \_\_\_\_\_ é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual (PPA) e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) pelo Poder Legislativo.

**2.** A Lei Orçamentária Anual (LOA) compreenderá os seguintes orçamentos: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, e \_\_\_\_\_.

**3.** O Ciclo orçamentários é composto por 4 fases: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_.

**4.** A receita pública, do ponto de vista orçamentário, pode ser classificada em \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_.

**5.** Os estágios da receita pública são: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_.

**6.** Os estágios da despesa pública são: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_.

**7.** O \_\_\_\_\_ é formado por contas, que representam elementos do patrimônio público, ou seja, bens, direitos e obrigações. Sendo que estas contas podem ser classificadas em patrimoniais ou contas de resultado.

**8.** Para que se efetuem os lançamentos, com base num plano de contas, devem-se observar os sistemas de contas existentes na administração pública: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e sistema de \_\_\_\_\_.

**9.** O \_\_\_\_\_ é o meio pelo qual são contabilizados os débitos e os créditos. Considerando que não há devedor sem que haja credor, toda vez que se debitar uma conta, outra será creditada pelo mesmo valor;





**10.** O \_\_\_\_\_ e o \_\_\_\_\_ constituem os registros permanentes da entidade pública, mas, diferentemente da entidade privada, não há a obrigatoriedade de autenticação no Registro Público competente.

Parabéns mais uma etapa cumprida, vamos em frente. Na próxima aula vamos tratar de demonstrações contábeis e modalidades de licitações. Bons estudos.





# Aula 3. Demonstrações contábeis, licitações e contratos administrativos

## Objetivos:

- elaborar as demonstrações contábeis exigidas na contabilidade pública;
- identificar as modalidades de licitações e todos seus trâmites; e
- relatar o processo de elaboração e análise dos contratos administrativos.

## 3.1 Demonstrações contábeis do setor público

Nesta aula serão abordadas as demonstrações contábeis do setor público, as quais são as seguintes: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais. Cada um desses elementos representará a movimentação ocorrida no patrimônio público, bem como o resultado correspondente, relativo ao exercício a que se refere.

Em virtude das demonstrações contábeis apresentarem os resultados de forma resumida, também existe uma série de anexos que foram instituídos por lei, com o propósito de fornecer as informações necessárias por meio da apresentação de detalhes e descrições dos dados constantes nas referidas demonstrações (KOHAMA, 2000). Porém, salienta-se que esta apostila só contemplará as demonstrações contábeis exigidas por lei.

### 3.1.1 Balanço orçamentário

#### 3.1.1.1 Conceito

O Balanço Orçamentário é estruturado de acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 102, a qual determina que este demonstre as “receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas [...] e esta legislação também o intitula como Anexo nº 12” (KOHAMA, 2000, p.16-17).

O Balanço Orçamentário pode ser assim conceituado como:



[...] um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem não só as “receitas previstas” no orçamento, como também as “realizadas” e, identicamente, as “despesas fixadas” e as “realizadas”, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit (KOHAMA, 2000, p.16).

### 3.1.1.2 Instruções de preenchimento

Para a elaboração do Balanço Orçamentário são consideradas as contas do Sistema Orçamentário, contempladas no Ativo Compensado e no Passivo Compensado.

### 3.1.1.3 Modelo de balanço orçamentário

A seguir apresenta-se o modelo de balanço orçamentário, conforme exigido pela Lei nº 4.320/64 (Anexo 12):

**Tabela 3.1: Balanço orçamentário**

<Esfera de Governo> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO <Período de referência>							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	Previsão	Execução	Diferenças	Títulos	Fixação	Execução	Diferenças
Receitas correntes				Despesas correntes			
receitas de capital				despesas de capital			
Operações intraorçamentárias correntes				Operações intraorçamentárias			
Operações Intra-orçamentárias de capital							
SOMA				SOMA			
DÉFICITS				SUPERÁVIT			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Lima e Castro (2009, p.172)

### 3.1.1.4 Fechamento do balanço orçamentário

“O fechamento do balanço orçamentário será realizado quando as três colunas do lado da receita forem igualadas às três colunas do lado da despesa”, conforme exemplo a seguir (LIMA, CASTRO, 2009, p.173-4):

**Tabela 3.2: Exemplo de balanço orçamentário**

<Esfera de Governo> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO <Período de referência>							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	Previsão	Execução	Diferenças	Títulos	Fixação	Execução	Diferenças
Receitas Correntes	100.000,00	120.000,00	- 20.000,00	Despesas correntes	100.000,00	95.000,00	+ 5.000,00
Receitas de capital	100.000,00	85.000,00	+ 15.000,00	Despesas de capital	100.000,00	80.000,00	+ 20.000,00
Operações intraorçamentárias correntes	55.000,00	55.000,00	0,00	Operações Intraorçamentárias	55.000,00	55.000,00	0,00
Operações intraorçamentárias de capital	45.000,00	45.000,00	0,00		45.000,00	45.000,00	0,00
SOMA	300.000,00	305.000,00	- 5.000,00	SOMA	300.000,00	275.000,00	+ 25.000,00
DÉFICITS	0,00	0,00	0,00	SUPERÁVIT	0,00	30.000,00	-30.000,00
TOTAL	300.000,00	305.000,00	- 5.000,00	TOTAL	300.000,00	305.000,00	- 5.000,00

Fonte: Lima e Castro (2009, p. 174)

Esses mesmo autores apresentam algumas instruções sobre o balanço apresentado na Tabela 3.2:

Entendem-se por receita prevista as receitas que se espera arrecadar no exercício (R\$ 300.000,00), e por receita executada as efetivamente arrecadadas (R\$ 305.000,00). A diferença do lado da receita se dará pela subtração entre a receita prevista e a receita executada. A despesa fixada refere-se aos gastos que cada entidade está autorizada a realizar (R\$ 300.000,00). A despesa executada é relativa aos gastos que já cumpriram o fator gerador, ainda que não tenha sido paga (R\$ 275.000,00). A diferença do lado da despesa será apurada subtraindo a despesa fixada da despesa executada.

Para se apurar déficit ou superávit, devem-se comparar as colunas Previsão da receita/Fixação da despesa e Execução da Receita/Execução da despesa. Por exemplo, foi prevista uma receita de R\$ 300.000,00 e fixada uma despesa no mesmo valor, logo, não houve déficit/superávit. Ao apurar a diferença entre as colunas (previsão e execução, do lado da receita; fixação e execução, do lado da despesa), deve-se atentar para a colocação dos sinais, para que as colunas de diferença também fechem



entre elas (LIMA e CASTRO, 2009, p.174).

### 3.1.1.5 Análise e verificação do balanço orçamentário

Após observarmos o balanço orçamentário na seção anterior, faremos agora, a análise e interpretação dos resultados do mesmo segundo indicação dos autores que estamos utilizando para essa demonstração:

- A análise desta demonstração contábil é feita através da comparação entre os valores constantes das colunas de Receita Prevista, Despesa Fixada e suas respectivas execuções, em que podem ser observados os seguintes resultados (LIMA, CASTRO, 2009, p.174-5):

- Receita Prevista > Receita Arrecadada = insuficiência de arrecadação;
- Receita Prevista < Receita Arrecadada = excesso de arrecadação;
- Despesa Fixada > Despesa Executada = economia orçamentária.

- O resultado orçamentário do exercício (ROE) é apurado confrontando-se as receitas e as despesas executadas (arrecadação versus gastos), podendo gerar os seguintes resultados:

**a)** superávit orçamentário: receita executada maior que a despesa executada;

**b)** déficit orçamentário: receita executada menor que despesa executada;

**c)** resultado orçamentário nulo: receita executada igual a despesa executada.

Logo, no referido exemplo teríamos:

$ROE = R\$ 305.000,00 - R\$ 275.000,00 = R\$ 30.000,00$  (superávit orçamentário).

É importante observar que, "por ser prevista, a receita pode ser arrecadada a maior ou a menor. Mas a despesa só poderá ser realizada até o valor autorizado, fixado em lei" (LIMA e CASTRO, 2009, p.175).

## 3.1.2 Balanço financeiro

### 3.1.2.1 Conceito

Segundo a Lei nº 4.320/64, art. 103, o balanço financeiro tem a finalidade



de demonstrar o fluxo de caixa da entidade, evidenciando todos os ingressos e dispêndios de recursos no exercício, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

### 3.1.2.2 Instruções de preenchimento

Para a elaboração do balanço financeiro, de acordo com Lima e Castro (2009, p.177), devem ser consideradas “as contas do Ativo Financeiro e do Passivo Financeiro e contas de receitas e despesas”.

### 3.1.2.3 Modelo de Balanço Financeiro

A seguir apresenta-se o modelo de balanço financeiro, conforme exigido pela Lei nº 4.320/64 (Anexo 13):

**Tabela 3.2: Balanço financeiro**

<Esfera de Governo> Balanço financeiro <Período de referência>			
RECEITA		DESPESA	
Títulos	R\$	Títulos	R\$
<b>Orçamentária</b>		<b>Orçamentária</b>	
Receitas	Saldo atual		
<b>Extra – orçamentária</b>		<b>Extra – orçamentária</b>	
Direitos	Saldo anterior	Direitos	Saldo atual
Obrigações	Saldo atual	Obrigações	Saldo anterior
Soma		Soma	
<b>Disponibilidade do exercício anterior</b>	Saldo anterior	Disponibilidade para o exercício seguinte	Saldo atual
<b>Total</b>		<b>Total</b>	

Fonte: Lima e Castro (2009, p.177).



**Tabela 3.3: Balanço financeiro**

<Esfera de Governo> Balanço financeiro <Período de referência>			
RECEITA		DESPESA	
Títulos	R\$	Títulos	R\$
<b>Orçamentária</b>		<b>Orçamentária</b>	
Receitas correntes		Despesas correntes	
Receitas de capital		Despesas de capital	
Receitas correntes intra-orçamentárias		Transferências concedidas	
Receitas de capital intra-orçamentárias		Correspondências de créditos	
Transferências recebidas	(1)	Correspondência de débitos	(6)
<b>Extra – orçamentária</b>		<b>Extra - orçamentária</b>	
Transferências recebidas	(2)	Transferências concedidas	
Ingressos		Dispêndios	(7)
Soma	(3)	Soma	(8)
Disponibilidade do exercício anterior	(4)	Disponibilidade para o exercício seguinte	(9)
Total	(5)	Total	(10)

Fonte: Lima e Castro (2009, p.178).

### 3.1.2.4 Fechamento do balanço financeiro

De acordo com Lima e Castro (2009, p.179), o “fechamento do balanço financeiro será concretizado quando o total das receitas for igualado ao total das despesas” conforme exemplo a seguir:

**Tabela 3.4: Exemplo de balanço financeiro**

<Esfera de Governo> Balanço financeiro <Período de referência>			
RECEITA		DESPESA	
Títulos	R\$	Títulos	R\$
<b>Orçamentários</b>		<b>Orçamentários</b>	
Receita	150.000,00	Despesa	85.000,00
<b>Extra orçamentários</b>		<b>Extra orçamentários</b>	
Direitos	0,00	Direitos	25.000,00
Obrigações	30.000,00	obrigações	0,00
Soma	180.000,00	Soma	110.000,00
Disponibilidade para o exercício anterior	0,00	Disponibilidade para o exercício seguinte	70.000,00
Total	180.000,00	Total	180.000,00

Fonte: Lima e Castro (2009, p.179).





Ao observarmos o balanço constante na Tabela 3.4, constatamos que o total da coluna da receita (R\$ 180.000,00) subtraído do valor de soma da coluna da despesa (R\$ 110.000,00) dá o saldo financeiro que será transferido para o exercício seguinte, para cobrir as despesas contraídas neste exercício, mas que não foram pagas neste mesmo período, ou seja, somente serão pagas no exercício seguinte.

### 3.1.2.5 Análise e verificação do balanço financeiro

Após observarmos o balanço financeiro na seção anterior, apresentaremos agora a análise e interpretação dos resultados. Observe que:

O resultado financeiro do exercício (RFE) corresponde a diferença entre o somatório das receitas orçamentárias com as receitas extra orçamentárias e o somatório das despesas orçamentárias com as despesas extra orçamentárias. Se as receitas forem maiores que as despesas, ocorre superávit; caso contrário, déficit. O RFE também pode ser apurado pela diferença entre o saldo que passa para o exercício seguinte e o saldo do exercício anterior (LIMA e CASTRO, 2009, p.180).

Exemplo:

$$\text{RFE} = \text{R\$ } 180.000,00 - \text{R\$ } 110.000,00 = \text{R\$ } 70.000,00 \text{ (superávit financeiro);}$$
$$\text{RFE} = \text{R\$ } 70.000,00 - \text{R\$ } 0,00 = \text{R\$ } 70.000,00 \text{ (superávit financeiro).}$$

## 3.1.3 Balanço patrimonial

### 3.1.3.1 Conceito

É o “demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo, apresentado a situação estática dos bens, direitos e obrigações e indicando o valor do saldo patrimonial (positivo ou negativo) da entidade” (LIMA e CASTRO, 2009, p.184).

De acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 105, o Balanço Patrimonial demonstrará o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação.

### 3.1.3.2 Instruções de preenchimento

Para entendermos a elaboração do balanço patrimonial é necessário conhecermos os grupos de contas que compõem este demonstrativo. A seguir





apresentamos esses grupos segundo os autores que estão nos subsidiando (LIMA, CASTRO, 2009, p. 185-6):

- O **Ativo Financeiro** compreende os recursos da execução orçamentária da receita e de outros valores adiantados a terceiros ou recolhidos por estes a título de depósitos, cauções, garantias e outros, bem como os créditos e valores que independam de autorização orçamentária para serem movimentados (Parágrafo 1º, art. 105, Lei nº 4.320/64);
- O **Ativo Permanente** refere-se a execução de bens e valores que não interferem na movimentação financeira: realizável a curto prazo, realizável a longo prazo e permanente (Parágrafo 2º, art. 105, Lei nº 4.320/64);
- O **Ativo Real** corresponde ao somatório dos valores do Ativo Financeiro e Ativo Permanente, evidenciando as alterações patrimoniais ocorridas durante o exercício. No **Ativo Compensado**, estão representados os valores que não se integram ao patrimônio, mas que refletem as transações contábeis oriundas dos atos administrativos que em algum momento possam vir a afetá-lo (Parágrafo 5º, art. 105, Lei nº 4.320/64);
- O **Passivo Financeiro** compreende as obrigações provenientes da execução orçamentária da despesa, que independem de autorização orçamentária para sua realização, e de outros valores recolhidos por terceiros, não pagos e não devolvidos até o final do exercício financeiro (Parágrafo 3º, art. 105, Lei nº 4.320/64);
- O **Passivo Permanente** representa os saldos das obrigações que não provocaram, de imediato, efeitos financeiros durante o exercício que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate (Parágrafo 4º, art. 105, Lei nº 4.320/64);
- O **Passivo Real** corresponde ao somatório dos valores do Passivo Financeiro e Passivo Permanente. O **saldo patrimonial** (patrimônio líquido) é a diferença entre o Ativo e o Passivo, após apuração do déficit ou superávit do exercício, pela Demonstração das Variações Patrimoniais. No **Passivo Compensado**, estão representadas as contrapartidas dos valores do Ativo Compensado;
- Do confronto entre o Ativo e o Passivo Financeiro, é apurado o saldo financeiro que serve de base para a abertura de créditos adicionais, con-





forme dispõe o art. 43 da Lei nº 4.320/64, e a sua diferença representa o valor da disponibilidade por fonte de recursos.

### 3.1.3.3 Modelo de balanço patrimonial

A seguir apresenta-se o modelo de balanço patrimonial, conforme exigido pela Lei nº 4.320/64 (Anexo 14):

**Tabela 3.5: Balanço patrimonial**

<Esfera de Governo> Balanço financeiro <Período de referência>			
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Financeiro		Financeiro	
Permanente (não financeiro)		Permanente (não financeiro)	
Ativo real		Passivo real	
Compensado		Patrimônio líquido	
Total		Compensado	
		Total	

Fonte: Lima e Castro (2009, p.185).

Segundo Lima e Castro (2009, p.187) VG deve-se observar alguns aspectos para a elaboração do balanço Patrimonial, como:

- Há de se observar que parte das contas do sistema financeiro é utilizada tanto no balanço financeiro quanto no balanço patrimonial, mas sua evidência possui objetivos diferentes;
- Como o balanço financeiro é um fluxo de caixa, a disposição desses ativos e passivos nesse demonstrativo se dá pelos saldos inicial e final, para que se verifique o movimento;
- Já o balanço patrimonial interessa os saldos finais, estáticos na data do balanço, compondo a equação fundamental.

### 3.1.3.4 Fechamento do balanço patrimonial

Qual a melhor forma de se fazer o fechamento do Balanço Patrimonial? É preciso levar em consideração que:



“[...] para elaboração do balanço patrimonial, deve-se ter em mãos o movimento de todas as contas patrimoniais. [...]. O fechamento do balanço patrimonial será concretizado quando o valor total do Ativo for igualado ao valor total do Passivo” (LIMA E CASTRO, 2009, p.188).

Observe exemplo a seguir:

**Tabela 3.6: Exemplo de balanço patrimonial**

<Esfera de Governo> BALANÇO PATRIMONIAL <Período de referência>			
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Ativo circulante	100,00	Passivo circulante	85,00
Ativo realizável a longo prazo	50,00	Passivo exigível a longo prazo	125,00
Ativo permanente	220,00	Resultados de exercícios futuros	20,00
Ativo real	370,00	Passivo real	230,00
Patrimônio líquido	140,00	Ativo compensado	130,00
		Passivo compensado	130,00
Total	500,00	Total	500,00

Fonte: Lima e Castro (2009, p.188).

Os mesmos autores salientam que o total do Ativo e do Passivo deve ter o mesmo valor, demonstrando o equilíbrio do balanço.

### 3.1.3.5 Análise e verificação do balanço patrimonial

Após observarmos o balanço patrimonial na seção anterior, abordaremos agora a análise e interpretação dos resultados do mesmo conforme os autores que estamos referenciando:

Como visto anteriormente, o resultado patrimonial do exercício apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais é agregado ao saldo patrimonial acumulado no balanço patrimonial. Na hipótese de o Passivo Real apresentar-se maior que o Ativo Real, o Patrimônio Líquido será apresentado no lado do Passivo de forma negativa, sendo chamado de Passivo Real a Descoberto (LIMA, CASTRO, 2009, p. 189).

Ainda quanto à análise deste demonstrativo, podemos verificar que o saldo patrimonial pode apresentar os seguintes resultados:





- Saldo Patrimonial = Ativo Real – Passivo Real;
- Ativo Real > Passivo Real = Ativo Real Líquido;
- Ativo Real < Passivo Real = Passivo Real a Descoberto.

### 3.1.4 Demonstração das variações patrimoniais

#### 3.1.4.1 Conceito

De acordo com a Lei nº 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as modificações ocorridas no patrimônio da entidade pública, decorrentes ou independentes da execução orçamentária. Tal demonstrativo tem como objetivo apurar as alterações ocorridas no patrimônio, bem como o resultado do exercício.

#### 3.1.4.2 Instruções de preenchimento

De acordo com Lima e Castro (2009, p.181), a “estrutura da DVP é constituída pelos saldos acumulados durante o exercício nas contas de resultado e está previsto no Anexo 15 da Lei nº 4.320/64.

Estes mesmos autores ressaltam que para elaboração da DVP se considera todas as contas de receitas, despesas, variações ativas e variações passivas.

Segundo Lima e Castro (2009, p.181), alguns conceitos devem ser observados para a elaboração da DVP:

As variações patrimoniais são divididas em variações ativas (resultado aumentativo do exercício) e variações passivas (resultado diminutivo do exercício). As **variações ativas orçamentárias**, ou resultantes da execução orçamentária, compreendem:

- as receitas que representam a arrecadação líquida dos recursos, em cumprimento às leis em vigor;
- as interferências ativas, que registram as incorporações e desincorporações de receitas e despesas;
- as mutações ativas, que refletem o equilíbrio do resultado da gestão de cada unidade, em virtude da execução orçamentária.

As **variações ativas extra-orçamentárias**, ou independentes da exe-





cução orçamentária, são compostas pelas interferências ativas, decorrentes de transferências de bens e valores independentes da execução orçamentária entre as unidades, e pelos acréscimos patrimoniais, que retratam, basicamente, as variações decorrentes de incorporações de créditos, baixa de obrigações e ajustes correspondentes.

As **variações passivas orçamentárias** ou resultantes da execução orçamentária contemplam:

- as despesas que representam a execução da dotação orçamentária, em cumprimento às determinações legais;
- as interferências passivas, que registram as incorporações e desincorporações de despesas e receitas entre as unidades;
- as mutações passivas, que refletem o equilíbrio do resultado da gestão, de cada unidade, em virtude da execução orçamentária.

As **variações passivas extra-orçamentárias**, ou independentes da execução orçamentária, são compostas pelas contas de interferências passivas, que refletem as transferências de bens e valores independentes da execução orçamentária entre as unidades, e, pelos decréscimos patrimoniais, que representam as variações ocorridas em função das baixas de créditos, incorporação de obrigações e ajustes correspondentes, entre outros.

### **3.1.4.3 Modelo de demonstração das variações patrimoniais**

A seguir para que você possa visualizar de maneira mais clara essas variações. Apresentamos o modelo de Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme exigido pela Lei n° 4.320/64 (Anexo 15):





**Tabela 3.7: Demonstração das variações patrimoniais**

<Esfera de Governo> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS <Período de referência>			
VARIAÇÕES ATIVAS	R\$	VARIAÇÕES PASSIVAS	R\$
Orçamentárias		Orçamentárias	
Receitas		Despesas	
Interferências ativas		Interferências passivas	
Mutações ativas		Mutações passivas	
Resultado extra-orçamentário		Resultado extra-orçamentário	
Receitas extra-orçamentárias		Despesas extra-orçamentárias	
Interferências ativas		Interferências passivas	
Acréscimos patrimoniais		Decréscimos patrimoniais	
Soma		Soma	
Resultado Patrimonial (déficit)		Resultado Patrimonial (superávit)	
Total		Total	

Fonte: Lima e Castro (2009, p.181).

### 3.1.4.4 Fechamento da demonstração das variações patrimoniais

Segundo Lima e Castro (2009, p.183) VG o “fechamento da Demonstração das Variações Patrimoniais se dará quando o total das variações ativas for igualado ao total das variações passivas, com a respectiva apuração do resultado do exercício”, conforme exemplo a seguir:





**Tabela 3.8: Demonstração das variações patrimoniais**

<b>&lt;Esfera de Governo&gt;</b>			
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>			
<b>&lt;Período de referência&gt;</b>			
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>	<b>R\$</b>	<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>	<b>R\$</b>
<b>Orçamentárias</b>	455,00	<b>Orçamentárias</b>	420,00
<b>Receitas</b>	255,00	Despesas	220,00
<b>Interferências ativas</b>	80,00	Interferências passivas	75,00
<b>Mutações ativas</b>	120,00	Mutações passivas	125,00
<b>Resultado extra-orçamentário</b>	245,00	<b>Resultado extra-orçamentário</b>	270,00
<b>Receitas extra-orçamentárias</b>	40,00	Despesas extra-orçamentárias	25,00
<b>Interferências ativas</b>	85,00	Interferências passivas	105,00
<b>Acréscimos patrimoniais</b>	120,00	Decréscimos patrimoniais	140,00
<b>Soma</b>	700,00	<b>Soma</b>	690,00
<b>Resultado patrimonial (déficit)</b>	0,00	<b>Resultado patrimonial (superávit)</b>	10,00
<b>Total</b>	700,00	<b>Total</b>	700,00

Fonte: Lima e Castro (2009, p.183).

### **3.1.4.5 Análise e verificação da demonstração das variações patrimoniais**

Após observarmos a demonstração das variações patrimoniais na seção anterior, faremos agora a análise e interpretação dos resultados da DVP (LIMA e CASTRO, 2009, p.184):

O levantamento da Demonstração das Variações Patrimoniais tem como objetivo a apuração do resultado patrimonial do exercício (RPE), confrontando-se as variações ativas e as variações passivas, podendo apresentar os seguintes resultados:

- a) **superávit**: variação ativa maior que variação passiva;
- b) **déficit**: variação ativa menor que variação passiva;
- c) **resultado nulo**: variação ativa igual a variação passiva.

## **3.2 Licitações e contratos administrativos**

Esta aula será dividida em duas seções: licitações e contratos administrativos. Na primeira seção demonstraremos aspectos relevantes sobre as licitações





públicas: conceito, fases, modalidades, determinação das modalidades, tipos de licitações, definição de dispensa e inexigibilidade de licitações. Já na segunda seção serão contemplados pontos importantes sobre contratos administrativos, sendo apresentado: definição, cláusulas, garantias, duração, alteração, execução, inexecução e rescisão de contratos administrativos.

### **3.2.1 Licitações**

Para adentrar ao universo das licitações vamos começar oferecendo uma definição, para que você possa, mais facilmente, assimilar todos os demais elementos que serão apresentados nos tópicos abaixo.

#### **3.2.1.1 Definição**

Como podemos conceituar licitação? Dentre várias definições escolhemos a seguinte:

[...] o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse. Como procedimento, desenvolve-se através de uma sucessão ordenada de atos vinculantes para a Administração e para os licitantes, o que propicia igual oportunidade a todos os interessados e atua como fator de eficiência e moralidade nos negócios administrativos (MEIRELES, 2003, p. 254).

De acordo com o artigo 2º da Lei nº 8.666/93, são objetos de licitação: as obras, serviços (inclusive de publicidade), compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros. Aludido são definidas pelo artigo 6º dessa mesma Lei.

O processo licitatório deverá obedecer aos princípios contidos no artigo 3º da Lei nº 8.666/93: isonomia, legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório, julgamento objetivo e os que lhes são correlatos.

Segundo a Lei das Licitações (Lei nº 8.666/93) VG ficam obrigados a realizar licitação a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, da administração direta e indireta (Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedades de economia mista).

#### **3.1.1.2 Fases da licitação**

A licitação pública contempla uma série de atividades para que a administração escolha a melhor proposta para o contrato de interesse da pessoa



Para acessar a referida Lei nº 8.666/93 na íntegra acesso o endereço abaixo: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)





licitante.

Essas diversas atividades estão divididas em duas fases (Lei nº 8.666/93): Interna (abertura do processo, em que a autoridade competente determina sua realização, definição do objeto e indicação dos recursos hábeis para a despesa) e Externa (edital de convocação dos interessados, recebimento da documentação e propostas, habilitação dos licitantes, julgamentos das propostas, adjudicação e homologação).

Tais fases, de acordo com a Lei nº 8.666/93, podem ser assim explicadas:

- **Edital:** é o instrumento pelo qual a Administração leva ao conhecimento do público a abertura da concorrência e tomada de preços, fixa as condições de sua realização e convoca os interessados para a apresentação de suas propostas. Como lei interna da concorrência e tomada de preços, vincula inteiramente a Administração e proponentes. Considera-se nulo o Edital que omite pontos essenciais ou que contenha disposições discriminárias e preferenciais.
- **Impugnação administrativa do edital:** Edital discriminatório ou omissivo em pontos essenciais pode ser impugnado pelos interessados em participar da licitação, antes da entrega da documentação e da proposta, num prazo mínimo de 5 (cinco) dias úteis, antes da data fixada para a abertura dos envelopes de habilitação. Caberá à administração julgar e responder à implantação em até 3 (três) dias úteis, sem prejuízo das atribuições de Controle Interno e do Tribunal de Contas;
- **Recebimento da documentação e proposta:** Esse ato, que é público, caracteriza-se pela abertura dos envelopes que contêm a documentação e pelo exame da regularidade formal dos documentos de habilitação, lavrando-se as atas e os termos respectivos;
- **Habilitação dos licitantes:** É a manifestação por parte da comissão julgadora sobre os requisitos pessoais dos licitantes, habilitando-os ou inabilitando-os;
- **Julgamento das propostas:** É a escolha da proposta mais vantajosa, de acordo com os fatores predominantes indicados no edital. Em algumas licitações, julgam-se as propostas pelo menor preço, noutras a de melhor técnica e noutras ainda conjugam-se a melhor técnica e o melhor preço







(art. 45, parágrafo I);

- **Adjudicação e homologação:** Adjudicação é a atribuição ao vencedor do objeto de licitação para a subsequente efetivação do contrato;
- **Homologação** é o ato de contrato pelo qual a autoridade superior confirma o julgamento das propostas e, conseqüentemente, confere eficácia à adjudicação. A autoridade responsável pela homologação é a mesma que autoriza a despesa, ou outra que tenha sido indicada no edital, no regulamento ou na lei.

A autoridade responsável pela homologação terá 3 (três) alternativas: confirmar o julgamento homologando; ordenar a retificação da classificação, no todo ou em parte, se verificar irregularidade sanável; anular o julgamento ou todo o procedimento licitatório, se for verificada irregularidade.

### 3.2.1.3 Modalidades de licitação

De acordo com a Lei nº 8.666/93, art. 22, são modalidades de licitação:

§ 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.

§ 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 a data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.

§ 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 correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 (vinte e quatro) horas da apresentação das propostas.

§ 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 (qua-





renta e cinco) dias.

§ 5º Leilão é a 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 art. 19, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994).

O pregão é a mais nova modalidade de licitação, instituída pela Lei nº 10.520/02, que serve para aquisição de bens e serviços comuns em que a disputa pelo fornecimento é feita em sessão pública (presencial) ou via eletrônica (virtual), por meio de propostas e lances, para classificação e habilitação do licitante com a proposta de menor preço.

### 3.2.1.4 Determinação das modalidades

O artigo 23 da Lei nº 8.666/93 dispõe sobre os valores limites para determinar as modalidades de licitações são eles:

**Tabela 3.9: Determinação das modalidades de licitação**

Modalidades de licitação	Valores (limite mínimo)	Valores (limite máximo)
<b>Obras e serviços de engenharia</b>		
Convite	R\$ 0,01	R\$ 150.000,00
Tomada de preço	R\$ 150.000,01	R\$ 1.500.000,00
Concorrência	A cima de R\$ 1.500.000,00	
<b>Compras ou outros serviços</b>		
Convite	R\$ 0,01	R\$ 80.000,00
Tomada de preço	R\$ 80.000,01	R\$ 650.000,00
Concorrência	A cima de R\$ 650.000,00	
<b>Dispensa de licitação</b>		
Obras / Serviços de eng.	----	R\$ 15.000,00
Compras / Outros Serviços	----	R\$ 8.000,00
<b>Sociedade de economia mista; Empresas públicas; Autarquias e fundações qualificadas como agência executiva</b>		
Obras / Serviços de eng.	----	R\$ 30.000,00
Compras / Outros Serviços	----	R\$ 16.000,00

Fonte: Adaptado pelo autor (LEI nº 8.666/93).

### 3.2.1.5 Tipos de licitação

De acordo com o art. 45 da Lei nº 8.666/93, constituem tipos de licitação, exceto na modalidade concurso:





- **Menor preço:** quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar, de acordo com as especificações do edital ou convite, o menor preço.
- **Melhor técnica:** será utilizado, exclusivamente, para serviços de natureza predominantemente intelectual, em especial, na elaboração de projetos, cálculos, fiscalização, supervisão e gerenciamento de engenharia consultiva em geral e, em particular, para elaboração de estudos técnicos preliminares e projetos básicos e executivos.
- **Técnica e preço:** será realizada através de avaliação da proposta técnica (metodologia, organização, tecnologias e recursos materiais) e, uma vez classificadas, serão abertas as propostas de preço dos licitantes que atinjam um valor mínimo.

### 3.2.1.6 Dispensa e inexigibilidade de licitação

A dispensa de licitação está contida no artigo 24 da Lei nº 8.666/93, o qual dispõe a dispensa de licitação somente nas seguintes situações:

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 pela Lei nº 9.648, de 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 pela Lei nº 9.648, de 1998)

III - nos casos de guerra ou grave perturbação da ordem;

IV - nos casos de emergência ou de calamidade pública, quando caracterizada urgência de atendimento de situação que possa ocasionar prejuízo ou comprometer a segurança de pessoas, obras, serviços, equipamentos e outros bens, públicos ou particulares, e somente para





os bens necessários ao atendimento da situação emergencial ou calamitosa e para as parcelas de obras e serviços que possam ser concluídas no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias consecutivos e ininterruptos, contados da ocorrência da emergência ou calamidade, vedada a prorrogação dos respectivos contratos;

V - quando não acudirem interessados à licitação anterior e esta, justificadamente, não puder ser repetida sem prejuízo para a Administração, mantidas, neste caso, todas as condições preestabelecidas;

VI - quando a União tiver que intervir no domínio econômico para regular preços ou normalizar o abastecimento;

VII - quando as propostas apresentadas consignarem preços manifestamente superiores aos praticados no mercado nacional, ou forem incompatíveis com os fixados pelos órgãos oficiais competentes, casos em que, observado o parágrafo único do art. 48 desta Lei e, persistindo a situação, será admitida a adjudicação direta dos bens ou serviços, por valor não superior ao constante do registro de preços, ou dos serviços;

VIII - para a aquisição, por pessoa jurídica de direito público interno, de bens produzidos ou serviços prestados por órgão ou entidade que integre a Administração Pública e que tenha sido criado para esse fim específico em data anterior à vigência desta Lei, desde que o preço contratado seja compatível com o praticado no mercado; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994);

IX - quando houver possibilidade de comprometimento da segurança nacional, nos casos estabelecidos em decreto do Presidente da República, ouvido o Conselho de Defesa Nacional;

X - para a compra ou locação de imóvel destinado ao atendimento das finalidades precípua da administração, cujas necessidades de instalação e localização condicionem a sua escolha, desde que o preço seja compatível com o valor de mercado, segundo avaliação prévia; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994);

XI - na contratação de remanescente de obra, serviço ou fornecimento, em consequência de rescisão contratual, desde que atendida a ordem de classificação da licitação anterior e aceitas as mesmas condições





oferecidas pelo licitante vencedor, inclusive quanto ao preço, devidamente corrigido;

XII - nas compras de hortifrutigranjeiros, pão e outros gêneros perecíveis, no tempo necessário para a realização dos processos licitatórios correspondentes, realizadas diretamente com base no preço do dia (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994);

XIII - na contratação de instituição brasileira incumbida regimental ou estatutariamente da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, ou de instituição dedicada à recuperação social do preso, desde que a contratada detenha inquestionável reputação ético-profissional e não tenha fins lucrativos (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994);

XIV - para a aquisição de bens ou serviços nos termos de acordo internacional específico aprovado pelo Congresso Nacional, quando as condições ofertadas forem manifestamente vantajosas para o Poder Público (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994);

XV - para a aquisição ou restauração de obras de arte e objetos históricos, de autenticidade certificada, desde que compatíveis ou inerentes às finalidades do órgão ou entidade;

XVI - para a impressão dos diários oficiais, de formulários padronizados de uso da administração, e de edições técnicas oficiais, bem como para prestação de serviços de informática a pessoa jurídica de direito público interno, por órgãos ou entidades que integrem a Administração Pública, criados para esse fim específico (Incluído pela Lei nº 8.883, de 1994);

XVII - para a aquisição de componentes ou peças de origem nacional ou estrangeira, necessários à manutenção de equipamentos durante o período de garantia técnica, junto ao fornecedor original desses equipamentos, quando tal condição de exclusividade for indispensável para a vigência da garantia (Incluído pela Lei nº 8.883, de 1994);

XVIII - nas compras ou contratações de serviços para o abastecimento de navios, embarcações, unidades aéreas ou tropas e seus meios de deslocamento quando em estada eventual de curta duração em por-



tos, aeroportos ou localidades diferentes de suas sedes, por motivo de movimentação operacional ou de adestramento, quando a exiguidade dos prazos legais puder comprometer a normalidade e os propósitos das operações e desde que seu valor não exceda ao limite previsto na alínea “a” do inciso II do art. 23 desta Lei (Incluído pela Lei nº 8.883, de 1994);

XIX - para as compras de material de uso pelas Forças Armadas, com exceção de materiais de uso pessoal e administrativo, quando houver necessidade de manter a

padronização requerida pela estrutura de apoio logístico dos meios navais, aéreos e terrestres, mediante parecer de comissão instituída por decreto (Incluído pela Lei nº 8.883, de 1994);

XX - na contratação de associação de portadores de deficiência física, sem fins lucrativos e de comprovada idoneidade, por órgãos ou entidades da Administração Pública, para a prestação de serviços ou fornecimento de mão de obra, desde que o preço contratado seja compatível com o praticado no mercado. (Incluído pela Lei nº 8.883, de 1994);

XXI - Para a aquisição de bens destinados exclusivamente a pesquisa científica e tecnológica com recursos concedidos pela CAPES, FINEP, CNPq ou outras instituições de fomento a pesquisa credenciadas pelo CNPq para esse fim específico. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998);

XXII - na contratação de fornecimento ou suprimento de energia elétrica e gás natural com concessionário, permissionário ou autorizado, segundo as normas da legislação específica (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998);

XXIII - na contratação realizada por empresa pública ou sociedade de economia mista com suas subsidiárias e controladas, para a aquisição ou alienação de bens, prestação ou obtenção de serviços, desde que o preço contratado seja compatível com o praticado no mercado. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998);

XXIV - para a celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades contempladas no contrato de gestão. (Incluí-





do pela Lei nº 9.648, de 1998);

XXV - na contratação realizada por Instituição Científica e Tecnológica - ICT ou por agência de fomento para a transferência de tecnologia e para o licenciamento de direito de uso ou de exploração de criação protegida. (Incluído pela Lei nº 10.973, de 2004);

XXVI – na celebração de contrato de programa com ente da Federação ou com entidade de sua administração indireta, para a prestação de serviços públicos de forma associada nos termos do autorizado em contrato de consórcio público ou em convênio de cooperação. (Incluído pela Lei nº 11.107, de 2005);

XXVII - na contratação da coleta, processamento e comercialização de resíduos sólidos urbanos recicláveis ou reutilizáveis, em áreas com sistema de coleta seletiva de lixo, efetuados por associações ou cooperativas formadas exclusivamente por pessoas físicas de baixa renda reconhecidas pelo poder público como catadores de materiais recicláveis, com o uso de equipamentos compatíveis com as normas técnicas, ambientais e de saúde pública. (Redação dada pela Lei nº 11.445, de 2007);

XXVIII – para o fornecimento de bens e serviços, produzidos ou prestados no País, que envolvam, cumulativamente, alta complexidade tecnológica e defesa nacional, mediante parecer de comissão especialmente designada pela autoridade máxima do órgão. (Incluído pela Lei nº 11.484, de 2007);

Parágrafo único. Os percentuais referidos nos incisos I e II do caput deste artigo serão 20% (vinte por cento) para compras, obras e serviços contratados por consórcios públicos, sociedade de economia mista, empresa pública e por autarquia ou fundação qualificadas, na forma da lei, como Agências Executivas. (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005).

Já a inexigibilidade de licitação está contemplada no art. 25, da Lei nº 8.666/93, a qual regulamenta quais contratações da Administração pública será inexigível a licitação, ou seja, 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 art. 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.

## **3.3 Contratos**

### **3.3.1 Definição**

De acordo com a Lei nº 8.666/93, art. 54, “os contratos administrativos de que trata esta Lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado”.

Esta legislação, art. 54, também e propõe que:

§ 1º Os contratos devem estabelecer com clareza e precisão as condições para sua execução, expressas em cláusulas que definam os direitos, obrigações e responsabilidades das partes, em conformidade com os termos da licitação e da proposta a que se vinculam.

§ 2º Os contratos decorrentes de dispensa ou de inexigibilidade de licitação devem atender aos termos do ato que os autorizou e da respectiva proposta.

### **3.3.2 Cláusulas**

Conforme vimos na seção anterior, as cláusulas são as condições expressas no contrato que definem os direitos e obrigações do contratado (pessoa física ou jurídica que firma contrato com ente público) e do contratante (órgão da Administração Pública).







Com base na Lei nº 8.666/93, em todo contrato são necessárias causas que estabelecem:

I - o objeto e seus elementos característicos;

II - o regime de execução ou a forma de fornecimento;

III - o preço e as condições de pagamento, os critérios, data-base e periodicidade do reajustamento de preços, os critérios de atualização monetária entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo pagamento;

IV - os prazos de início de etapas de execução, de conclusão, de entrega, de observação e de recebimento definitivo, conforme o caso;

V - o crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica;

VI - as garantias oferecidas para assegurar sua plena execução, quando exigidas;

VII - os direitos e as responsabilidades das partes, as penalidades cabíveis e os valores das multas;

VIII - os casos de rescisão;

IX - o reconhecimento dos direitos da Administração, em caso de rescisão administrativa prevista no art. 77 desta Lei;

X - as condições de importação, a data e a taxa de câmbio para conversão, quando for o caso;

XI - a vinculação ao edital de licitação ou ao termo que a dispensou ou a inexigiu, ao convite e à proposta do licitante vencedor;

XII - a legislação aplicável à execução do contrato e, especialmente, aos casos omissos;

XIII - a obrigação do contratado de manter, durante toda a execução do contrato, em compatibilidade com as obrigações por ele assumidas, todas as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação.





§ 2º Nos contratos celebrados pela Administração Pública com pessoas físicas ou jurídicas, inclusive aquelas domiciliadas no estrangeiro, deverá constar necessariamente cláusula que declare competente o foro da sede da Administração para dirimir qualquer questão contratual, salvo o disposto no § 6º do art. 32 desta Lei.

§ 3º No ato da liquidação da despesa, os serviços de contabilidade comunicarão, aos órgãos incumbidos da arrecadação e fiscalização de tributos da União, Estado ou Município, as características e os valores pagos, segundo o disposto no art. 63 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

### 3.3.3 Garantias

A garantia contratual fica 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” (LEI nº 8.666/93, ART. 56).

De acordo com a referida legislação, art. 56, são modalidades de garantia contratual, por uma das quais deverá o Contratado optar:

I - **caução** em dinheiro ou em títulos da dívida pública, devendo estes ter sido emitidos sob a forma escritural, mediante registro em sistema centralizado de liquidação e de custódia autorizado pelo Banco Central do Brasil e avaliados pelos seus valores econômicos, conforme definido pelo Ministério da Fazenda (Redação dada pela Lei nº 11.079, de 2004);

II - **seguro-garantia** (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994);

III - **fiança bancária** (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 8.6.94);

§ 2º A garantia a que se refere o caput deste artigo não excederá a cinco por cento do valor do contrato e terá seu valor atualizado nas mesmas condições daquele, ressalvado o previsto no parágrafo 3o deste artigo (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994).

§ 3º Para obras, serviços e fornecimentos de grande vulto envolvendo alta complexidade técnica e riscos financeiros consideráveis, demonstrados através de parecer tecnicamente aprovado pela autoridade competente, o limite de garantia previsto no parágrafo anterior poderá ser elevado para até dez por cento do valor do contrato (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994).





§ 4º A garantia prestada pelo contratado será liberada ou restituída após a execução do contrato e, quando em dinheiro, atualizada monetariamente.

§ 5º Nos casos de contratos que importem na entrega de bens pela Administração, dos quais o contratado ficará depositário, ao valor da garantia deverá ser acrescido o valor desses bens.

### **3.3.4 Duração**

Segundo a Lei nº 8.666/93, a “duração dos contratos regidos por esta Lei ficará adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários”, exceto quanto aos que se referem:

I - aos projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no Plano Plurianual, os quais poderão ser prorrogados se houver interesse da Administração e desde que isso tenha sido previsto no ato convocatório;

II - à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, os quais poderão ter a sua duração estendida por igual período;

III - à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, que deverão ter a sua duração dimensionada com vistas à obtenção de preços e condições mais vantajosas para a administração, limitada a duração a sessenta meses (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994);

IV - à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, que poderão ter a sua duração prorrogada por iguais e sucessivos períodos com vistas à obtenção de preços e condições mais vantajosas para a administração, limitada a sessenta meses (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998);

V - ao aluguel de equipamentos e à utilização de programas de informática, podendo a duração estender-se pelo prazo de até 48 (quarenta e oito) meses após o início da vigência do contrato;

VI - às hipóteses previstas nos incisos IX, XIX, XXVIII e XXXI do art. 24, cujos contratos poderão ter vigência por até cento e vinte meses, caso haja interesse da administração.

(Incluído pela Medida Provisória nº 495, de 2010)

§ 1º Os prazos de início de etapas de execução, de conclusão e de entrega





admitem prorrogação, mantidas as demais cláusulas do contrato e assegurada a manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro, desde que ocorra algum dos seguintes motivos, devidamente autuados em processo:

I - alteração do projeto ou especificações, pela Administração;

II - superveniência de fato excepcional ou imprevisível, estranho à vontade das partes, que altere fundamentalmente as condições de execução do contrato;

III - interrupção da execução do contrato ou diminuição do ritmo de trabalho por ordem e no interesse da Administração;

IV - aumento das quantidades inicialmente previstas no contrato, nos limites permitidos por esta Lei;

V - impedimento de execução do contrato por fato ou ato de terceiro reconhecido pela Administração em documento contemporâneo à sua ocorrência;

VI - omissão ou atraso de providências a cargo da Administração, inclusive quanto aos pagamentos previstos de que resulte, diretamente, impedimento ou retardamento na execução do contrato, sem prejuízo das sanções legais aplicáveis aos responsáveis.

§ 2º Toda prorrogação de prazo deverá ser justificada por escrito e previamente autorizada pela autoridade competente para celebrar o contrato.

§ 3º É vedado o contrato com prazo de vigência indeterminado.

§ 4º Em caráter excepcional, devidamente justificado e mediante autorização da autoridade superior, o prazo de que trata o inciso II do caput deste artigo poderá ser prorrogado por até doze meses. (Incluído pela Lei nº 9.6).

### **3.3.5 Alteração contratual**

Todos os contratos firmados pela Administração Pública podem ser alterados, desde que tenham devidas justificativas, conforme estabelece o art. 65 da Lei das Licitações, nos seguintes casos:

I - unilateralmente pela Administração:





a) quando houver modificação do projeto ou das especificações, para melhor adequação técnica aos seus objetivos;

b) quando necessária a modificação do valor contratual em decorrência de acréscimo ou diminuição quantitativa de seu objeto, nos limites permitidos por esta Lei;

II - por acordo das partes:

a) quando conveniente a substituição da garantia de execução;

b) quando necessária a modificação do regime de execução da obra ou serviço, bem como do modo de fornecimento, em face de verificação técnica da inaplicabilidade dos termos contratuais originários;

c) quando necessária a modificação da forma de pagamento, por imposição de circunstâncias supervenientes, mantido o valor inicial atualizado, vedada a antecipação do pagamento, com relação ao cronograma financeiro fixado, sem a correspondente contraprestação de fornecimento de bens ou execução de obra ou serviço;

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis ou previsíveis, porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994).

§ 1º O contratado fica obrigado a aceitar, nas mesmas condições contratuais, os acréscimos ou supressões que se fizerem nas obras, serviços ou compras, até 25% (vinte e cinco por cento) do valor inicial atualizado do contrato e, no caso particular de reforma de edifício ou de equipamento, até o limite de 50% (cinquenta por cento) para os seus acréscimos.

§ 2º Nenhum acréscimo ou supressão poderá exceder os limites estabelecidos no parágrafo anterior, salvo (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998):

II - as supressões resultantes de acordo celebrado entre os contratantes (In-





cluído pela Lei nº 9.648, de 1998).

§ 3º Se no contrato não houverem sido contemplados preços unitários para obras ou serviços, esses serão fixados mediante acordo entre as partes, respeitados os limites estabelecidos no § 1º deste artigo.

§ 4º No caso de supressão de obras, bens ou serviços, se o contratado já houver adquirido os materiais e posto no local dos trabalhos, estes deverão ser pagos pela Administração pelos custos de aquisição regularmente comprovados e monetariamente corrigidos, podendo caber indenização por outros danos eventualmente decorrentes da supressão, desde que regularmente comprovados.

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 6º Em havendo alteração unilateral do contrato que aumente os encargos do contratado, a Administração deverá restabelecer, por aditamento, o equilíbrio econômico-financeiro inicial.

§ 8º A variação do valor contratual para fazer face ao reajuste de preços previsto no próprio contrato, as atualizações, compensações ou penalizações financeiras decorrentes das condições de pagamento nele previstas, bem como o empenho de dotações orçamentárias suplementares até o limite do seu valor corrigido, não caracterizam alteração do mesmo, podendo ser registrados por simples apostila, dispensando a celebração de aditamento.

### **3.3.6 Execução contratual**

A execução contratual deverá ocorrer com base nas cláusulas existentes no contrato firmado, entre contratante e contratado, e deve ocorrer conforme estabelece a Lei nº 8.666/93, nos respectivos artigos:

Art. 66. O contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas consequências de sua inexecução total ou parcial.

Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por





um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição.

§ 1º O representante da Administração anotarà em registro próprio todas as ocorrências relacionadas com a execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados.

§ 2º As decisões e providências que ultrapassarem a competência do representante deverão ser solicitadas a seus superiores em tempo hábil para a adoção das medidas convenientes.

Art. 68. O contratado deverá manter preposto, aceito pela Administração, no local da obra ou serviço, para representá-lo na execução do contrato.

Art. 69. O contratado é obrigado a reparar, corrigir, remover, reconstruir ou substituir, às suas expensas, no total ou em parte, o objeto do contrato em que se verificarem vícios, defeitos ou incorreções resultantes da execução ou de materiais empregados.

Art. 70. O contratado é responsável pelos danos causados diretamente à Administração ou a terceiros, decorrentes de sua culpa ou dolo na execução do contrato, não excluindo ou reduzindo essa responsabilidade a fiscalização ou o acompanhamento pelo órgão interessado.

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§ 1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos estabelecidos neste artigo, não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis.

§ 2º A Administração poderá exigir, também, seguro para garantia de pessoas e bens, devendo essa exigência constar do edital da licitação ou do convite.

§ 1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsa-





bilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995).

§ 2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995).

Art. 72. O contratado, na execução do contrato, sem prejuízo das responsabilidades contratuais e legais, poderá subcontratar partes da obra, serviço ou fornecimento, até o limite admitido, em cada caso, pela Administração.

Art. 73. Executado o contrato, o seu objeto será recebido:

I - em se tratando de obras e serviços:

a) provisoriamente, pelo responsável por seu acompanhamento e fiscalização, mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes em até 15 (quinze) dias da comunicação escrita do contratado;

b) definitivamente, por servidor ou comissão designada pela autoridade competente, mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes, após o decurso do prazo de observação, ou vistoria que comprove a adequação do objeto aos termos contratuais, observado o disposto no art. 69 desta Lei;

II - em se tratando de compras ou de locação de equipamentos:

a) provisoriamente, para efeito de posterior verificação da conformidade do material com a especificação;

b) definitivamente, após a verificação da qualidade e quantidade do material e conseqüente aceitação.

§ 1º Nos casos de aquisição de equipamentos de grande vulto, o recebimento far-se-á mediante termo circunstanciado e, nos demais, mediante recibo.

§ 2º O recebimento provisório ou definitivo não exclui a responsabilidade civil pela solidez e segurança da obra ou do serviço, nem ético-profissional pela perfeita execução do contrato, dentro dos limites estabelecidos pela lei







ou pelo contrato.

§ 3º O prazo a que se refere a alínea “b” do inciso I deste artigo não poderá ser superior a 90 (noventa) dias, salvo em casos excepcionais, devidamente justificados e previstos no edital.

§ 4º Na hipótese de o termo circunstanciado ou a verificação a que se refere este artigo não serem, respectivamente, lavrado ou procedida dentro dos prazos fixados, reputar-se-ão como realizados, desde que comunicados à Administração nos 15 (quinze) dias anteriores à exaustão dos mesmos.

Art. 74. Poderá ser dispensado o recebimento provisório nos seguintes casos:

I - gêneros perecíveis e alimentação preparada;

II - serviços profissionais;

III - obras e serviços de valor até o previsto no art. 23, inciso II, alínea “a”, desta Lei, desde que não se componham de aparelhos, equipamentos e instalações sujeitos à verificação de funcionamento e produtividade.

Parágrafo único. Nos casos deste artigo, o recebimento será feito mediante recibo.

Art. 75. Salvo disposições em contrário constantes do edital, do convite ou de ato normativo, os ensaios, testes e demais provas exigidos por normas técnicas oficiais para a boa execução do objeto do contrato correm por conta do contratado.

Art. 76. A Administração rejeitará, no todo ou em parte, obra, serviço ou fornecimento executado em desacordo com o contrato.

### **3.3.7 Inexecução e rescisão contratual**

Em razão do não cumprimento das cláusulas contratuais, ou em vontade da própria Administração Pública, o contrato administrativo pode ter sua inexecução total ou parcial, conforme estabelece a Lei nº 8.666/93, nos artigos a seguir:

Art. 77. A inexecução total ou parcial do contrato enseja a sua rescisão, com as consequências contratuais e as previstas em lei ou regulamento.





Art. 78. Constituem motivo para rescisão do contrato:

I - o não cumprimento de cláusulas contratuais, especificações, projetos ou prazos;

II - o cumprimento irregular de cláusulas contratuais, especificações, projetos e prazos;

III - a lentidão do seu cumprimento, levando a Administração a comprovar a impossibilidade da conclusão da obra, do serviço ou do fornecimento, nos prazos estipulados;

IV - o atraso injustificado no início da obra, serviço ou fornecimento;

V - a paralisação da obra, do serviço ou do fornecimento, sem justa causa e prévia comunicação à Administração;

VI - a subcontratação total ou parcial do seu objeto, a associação do contratado com outrem, a cessão ou transferência, total ou parcial, bem como a fusão, cisão ou incorporação, não admitidas no edital e no contrato;

VII - o desatendimento das determinações regulares da autoridade designada para acompanhar e fiscalizar a sua execução, assim como as de seus superiores;

VIII - o cometimento reiterado de faltas na sua execução, anotadas na forma do § 1º do art. 67 desta Lei;

IX - a decretação de falência ou a instauração de insolvência civil;

X - a dissolução da sociedade ou o falecimento do contratado;

XI - a alteração social ou a modificação da finalidade ou da estrutura da empresa, que prejudique a execução do contrato;

XII - razões de interesse público, de alta relevância e amplo conhecimento, justificadas e determinadas pela máxima autoridade da esfera administrativa a que está subordinado o contratante e exaradas no processo administrativo a que se refere o contrato;





XIII - a supressão, por parte da Administração, de obras, serviços ou compras, acarretando modificação do valor inicial do contrato além do limite permitido no § 1º do art. 65 desta Lei;

XIV - a suspensão de sua execução, por ordem escrita da Administração, por prazo superior a 120 (cento e vinte) dias, salvo em caso de calamidade pública, grave perturbação da ordem interna ou guerra, ou ainda por repetidas suspensões que totalizem o mesmo prazo, independentemente do pagamento obrigatório de indenizações pelas sucessivas e contratualmente imprevistas desmobilizações e mobilizações e outras previstas, assegurado ao contratado, nesses casos, o direito de optar pela suspensão do cumprimento das obrigações assumidas até que seja normalizada a situação;

XV - o atraso superior a 90 (noventa) dias dos pagamentos devidos pela Administração decorrentes de obras, serviços ou fornecimento, ou parcelas destes, já recebidos ou executados, salvo em caso de calamidade pública, grave perturbação da ordem interna ou guerra, assegurado ao contratado o direito de optar pela suspensão do cumprimento de suas obrigações até que seja normalizada a situação;

XVI - a não liberação, por parte da Administração, de área, local ou objeto para execução de obra, serviço ou fornecimento, nos prazos contratuais, bem como das fontes de materiais naturais especificadas no projeto;

XVII - a ocorrência de caso fortuito ou de força maior, regularmente comprovada, impeditiva da execução do contrato.

Parágrafo único. Os casos de rescisão contratual serão formalmente motivados nos autos do processo, assegurado o contraditório e a ampla defesa.

XVIII – descumprimento do disposto no inciso V do art. 27, sem prejuízo das sanções penais cabíveis (Incluído pela Lei nº 9.854, de 1999).

Esta mesma legislação norteia as formas de rescisão contratual, conforme discriminação a seguir:

Art. 79. A rescisão do contrato poderá ser:

I - determinada por ato unilateral e escrito da Administração, nos casos enumerados nos incisos I a XII e XVII do artigo anterior;





II - amigável, por acordo entre as partes, reduzida a termo no processo da licitação, desde que haja conveniência para a Administração;

III - judicial, nos termos da legislação;

§ 1º A rescisão administrativa ou amigável deverá ser precedida de autorização escrita e fundamentada da autoridade competente.

§ 2º Quando a rescisão ocorrer com base nos incisos XII a XVII do artigo anterior, sem que haja culpa do contratado, será este ressarcido dos prejuízos regularmente comprovados que houver sofrido, tendo ainda direito a:

I - devolução de garantia;

II - pagamentos devidos pela execução do contrato até a data da rescisão;

III - pagamento do custo da desmobilização.

§ 5º Ocorrendo impedimento, paralisação ou sustação do contrato, o cronograma de execução será prorrogado automaticamente por igual tempo.

Art. 80. A rescisão de que trata o inciso I do artigo anterior acarreta as seguintes consequências, sem prejuízo das sanções previstas nesta Lei:

I - assunção imediata do objeto do contrato, no estado e local em que se encontrar, por ato próprio da Administração;

II - ocupação e utilização do local, instalações, equipamentos, material e pessoal empregados na execução do contrato, necessários à sua continuidade, na forma do inciso V do art. 58 desta Lei;

III - execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração, e dos valores das multas e indenizações a ela devidos;

IV - retenção dos créditos decorrentes do contrato até o limite dos prejuízos causados à Administração.

§ 1º A aplicação das medidas previstas nos incisos I e II deste artigo fica a critério da Administração, que poderá dar continuidade à obra ou ao serviço por execução direta ou indireta.





§ 2º É permitido à Administração, no caso de concordata do contratado, manter o contrato, podendo assumir o controle de determinadas atividades de serviços essenciais.

§ 3º Na hipótese do inciso II deste artigo, o ato deverá ser precedido de autorização expressa do Ministro de Estado competente, ou Secretário Estadual ou Municipal, conforme o caso.

§ 4º A rescisão de que trata o inciso IV do artigo anterior permite à Administração, a seu critério, aplicar a medida prevista no inciso I deste artigo.

Salienta-se que, conforme ocorrer a inexecução ou rescisão contratual, o contratado ou o contratante poderá sofrer sanções administrativas, conforme previstas na Lei das Licitações.

## Atividades de aprendizagem

Responda às questões a seguir:



1. Quais são as demonstrações contábeis existentes no setor público?

---

---

---

2. O que são “Licitações Públicas”?

---

---

---

3. Quais são as fases da licitação?

---

---

---

4. Quais são as modalidades de licitações?

---

---

---

5. Quais são os tipos de licitação?

---

---

---





**6.** Qual é a definição de “Contratos Administrativos”?

---

---

---

**7.** Quais são as cláusulas contratuais que devem constar na emissão de um contrato administrativo. Cite apenas cinco.

---

---

---

**8.** Quais são as modalidades de garantias contratual existente na Lei das Licitações?

---

---

---

**9.** O que representa os seguintes termos: “Contratado”, e “Contratante”?

---

---

---

Complete as lacunas corretamente:

**1.** O \_\_\_\_\_ é estruturado de acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 102, a qual determina este demonstre as “receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”, e esta legislação também o intitula como Anexo nº 12.

**2.** O \_\_\_\_\_ do exercício (ROE) é apurado confrontando-se as receitas e as despesas executadas (arrecadação versus gastos).

**3.** O \_\_\_\_\_ tem a finalidade de demonstrar o fluxo de caixa da entidade, evidenciando todos os ingressos e dispêndios de recursos no exercício, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

**4.** O \_\_\_\_\_ corresponde a diferença entre o somatório das receitas orçamentárias com as receitas extra orçamentárias e o somatório das despesas orçamentárias com as despesas extra orçamentárias.





**5.** De acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 105, o \_\_\_\_\_ demonstrará o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação.

**6.** A \_\_\_\_\_ evidenciará as modificações ocorridas no patrimônio da entidade pública, decorrentes ou independentes da execução orçamentária. Tal demonstrativo tem como objetivo apurar as alterações ocorridas no patrimônio, bem como o resultado do exercício.

**7.** O levantamento da Demonstração das Variações Patrimoniais tem como objetivo a apuração do resultado patrimonial do exercício (RPE), confrontando-se as variações ativas e as variações passivas, podendo apresentar os seguintes resultados: \_\_\_\_\_ (variação ativa maior que variação passiva), \_\_\_\_\_ (variação ativa menor que variação passiva), e \_\_\_\_\_ (variação ativa igual a variação passiva).

**8.** O \_\_\_\_\_ é a mais nova modalidade de licitação, instituída pela Lei nº 10.520/02, que serve para aquisição de bens e serviços comuns em que a disputa pelo fornecimento é feita em sessão pública (presencial) ou via eletrônica (virtual), por meio de propostas e lances, para classificação e habilitação do licitante com a proposta de menor preço.

**9.** O \_\_\_\_\_ 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.

**10.** A \_\_\_\_\_ 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 \_\_\_\_\_.

Terminamos nosso trabalho juntos, espero que tenha contribuído com sua formação profissional. Sucesso!





## Palavras Finais

Parabéns por ter sido dedicado e poder finalizar uma disciplina com êxito. Toda construção do conhecimento é um processo de esforço e empenho. É importante confiarmos que sempre estamos oferecendo a nós mesmos nosso melhor desempenho.

Foi uma satisfação fazer parte da sua formação profissional. Vamos em frente!







## Referências

BRASIL. **Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Lei nº 4.320. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000.** Lex, ano 64, t. 5, p.2119-2145, maio, 2000.

COELHO, Daniela Miguel; QUINTANA, Alexandre Costa. **Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades da Administração Pública Direta:** o Caso da Prefeitura Municipal de Rio Grande (RS). Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 5 ed. São Paulo: Atlas.

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos:** teoria e prática. 2 ed. 4. Reimp. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública:** integrando União, Estados e Municípios (Siafe e Siafen). 3. ed. 2. Reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública:** gestão pública aplicada: União, Estados e Municípios, gestão pública no Brasil, de JK à Lula, gestão orçamentária e financeira, a gestão fiscal responsável, tributação e orçamento, tópicos especiais em contabilidade pública, gestão das contas nacionais, gestão ecológica e ambiental. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PETRI, Nelson. **A Lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, 1981.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. – 2 ed. – 5. Reimp. – São Paulo: Atlas, 2008.



## Currículo da Professora-autora



**Daniela Miguel Coelho**, Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande – FURG, Especialista em Administração Pública pela Faculdade Atlântico Sul de Rio Grande - FAS, Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. Atualmente é professora assistente dos cursos de Tecnologia Superiores do Instituto Federal Sul-Rio-Grandense / Campus CAVG e professora do ensino técnico a distância do sistema e-Tec/CAVG.

