

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,  
ATUARIAS E CONTABILIDADE

Disciplina: Contabilidade Pública

Orientador: José Willian Praciano

# A Despesa Pública

Luiz Daniel Albuquerque Dias

Matricula: 910926-9

Junho - 1994

# A Despesa Pública

Luiz Daniel Albuquerque Dias

Matricula: 910926-9

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,  
ATUARIAS E CONTABILIDADE

Disciplina: Contabilidade Pública

Orientador: José Willian Praciano

Fortaleza - 1994

#### **Agradecimentos:**

A todos os professores que se dedicam ao ensino de Contabilidade Pública, em particular, ao mestre José Willian Praciand pelas informações coerentes que sempre procurou transmitir aos seus alunos.

## SUMARIO

	Página
1 - <u>DEFINIÇÃO</u> .....	04
2 - <u>SENTIDO E ALCANCE</u> .....	06
3 - <u>CARATER DA DESPESA</u> .....	08
4 - <u>GRADAÇÃO</u> .....	10
5 - <u>DINAMICA DA POLITICA DE GASTOS</u> .....	12
6 - <u>O CRESCIMENTO DA DESPESA E OS EFEITOS ECONOMICOS</u> ..	15
7 - <u>CLASSIFICAÇÕES</u> .....	18
8 - <u>CODIFICAÇÃO</u> .....	32
9 - <u>ESTAGIOS DA DESPESA ORÇAMENTARIA</u> .....	34
10 - <u>A FIXAÇÃO</u> .....	36
11 - <u>O EMPENHO</u> .....	40
12 - <u>LIQUIDAÇÃO</u> .....	49
13 - <u>O PAGAMENTO</u> .....	55
14 - <u>O REGIME DE ADIANTAMENTO</u> .....	61
15 - <u>DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES</u> .....	69
16 - <u>RESTOS A PAGAR</u> .....	72
<u>CONCLUSÃO</u> .....	74
<u>REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS</u> .....	76

## 1 - DEFINIÇÃO

Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Em sentido lato, despesa pública é sinônimo de saída financeira, dependente, ou não, de autorização orçamentária, que tanto pode resultar em diminuição como em mera permutação patrimonial.

Encarada restritivamente, constitui despesa apenas a saída que implique redução do patrimônio.

A aquisição de uma máquina é despesa sob o ângulo financeiro, não sendo do ponto de vista econômico. A remuneração do pessoal administrativo, por outro lado, determina saída financeira que promove diminuição do patrimônio; é, pois, despesa sob o aspecto econômico. Em última instância, em seu significado econômico, são despesas as de caráter orçamentário denominadas "efetivas".

" Atráves da despesa, o Estado pode, deve mesmo exercer papel ativo na economia(distribuição da renda ect.)"

Despesa Efetiva - conjunto de despesas, gastos e encargos que contribuem para o decréscimo ou eliminação efetiva dos bens do Estado.

Exemplo: pagamento de pessoal, aquisição de material de consumo; pagamento de juros; comissão e subvenções.

Existe, no entanto, a chamada Despesa por Mutação Patrimonial que corresponde a fatos ocorridos na fazenda pública que trazem, em consequência, mutação no patrimônio.

Exemplo: compra de um imóvel; construções; aquisição de material permanente; amortização de dívidas.



## 2 - SENTIDO E ALCANCE

A despesa é o meio indispensável à realização dos serviços do Estado em toda a sua extensão funcional.

O estado, para cumprir seus fins, tem de gastar.

Os objetivos fundamentais, em uma síntese máxima, são:

- a) paz externa;
- b) ordem interna e;
- c) nível de vida satisfatório para o coletividade.

A variável "nível de vida" tem significação elevada:

- a) produzir mais; e
- b) distribuir com justiça.

E relativamente simples deduzir que a melhoria do nível de vida se relaciona com problemas relevantes:

- a) maior produção;
- b) equilíbrio tríplice: ocupacional; estrutural; e regional
- c) distribuição justa da riqueza e do ingresso, ou renda individual; etc.

As finalidades das despesas confundem-se com as do Estado, em seus conceito linear, horizontal e verticalmente

extensivo. Têm, portanto a mesma justificativa e validade dos mais altos propósitos do Estado.

Consequentemente:

a) Economizar representa, afinal, restringir a ação do estado, em sua amplitude ou na medida em que ela se desenvolve; e

b) Assumir novos encargos decorrentes da evolução do Estado-que, muitas vezes, precisa intervir mais intensamente no domínio econômico-social-representa, no fundo, incrementar os gastos.

Até épocas anteriores, o objetivo primordial da política financeira era economizar. A despesa pública era considerada um mal. Havia uma verdadeira aversão ao gasto e a despesa tinha conotação fortemente dilapidadora. Infelizmente constatamos que, mesmo hoje, ainda existe uma grande quantidade de administradores da coisa pública que preferem ter um superávit a investir recursos na área social, que é a mais carente.

O importante é lograr racionalmente o maior rendimento com o mínimo de meios. A economia estatal, traduzida em abstrução, é prejudicial, negativa. E bem verdade que podem ocorrer excessos em que a ação do Estado poderia ser facilmente substituída pela iniciativa particular, porém entregar todos os setores sob o pretexto da superioridade da iniciativa privada é no mínimo ridicularizar o papel do Estado no desenvolvimento da sociedade brasileira.

Precisamos sim, combater o desperdício de recursos e redirecioná-los para setores básicos como educação, saúde, habitação e transporte.

### 3 - CARATER DA DESPESA

Em face da multiplicidade dos serviços a cargo do Estado, sucede que há despesas de caráter:

- a) Imprescindível (remuneração do pessoal efetivo);
- b) Adiável (obra ou serviço que admita protelação);
- c) Redutível (serviço cuja intensidade possa ser diminuída sem dano para o agrupamento social);
- d) Supérfluo (que excedem as necessidades imediatas ou são dispensáveis); e
- e) Suntuário (realizações de grandiosidade desnecessária ou descabida, às mais das vezes guiadas pelo capricho ou vaidade de governante).

O Estado (na concepção ampla) deve gastar dentro dos limites do interesse público, em proporção às possibilidades financeiras e na medida da capacidade contributiva dos cidadãos. A pressão tributária excessiva pode gerar situação grave. Um município cuja população tem pouca absorção fiscal, por exemplo, em geral fica impedido de realizar obras de grande vulto.

A despesa, complexa como é, comportada diferentes graus de obrigatoriedade. Existe um quadro de primazias, no

qual se observam, com bastante evidência, despesas desigualmente necessárias.

Em geral, os administradores públicos no Brasil ainda não perceberam a necessidade de adequar a despesa aos diversos graus de carência da respectiva população.

A classe política, com exceções e claro, utiliza-se dos recursos destinados a uma região realizando obras suntuosas com o objetivo da promoção pessoal, esquece no entanto que ao canalizar quase todos os recursos para tal obra, outras ficarão sem recursos para

manutenção e o pior, outras necessidades básicas da população sequer serão atendidas.

É importante então uma correta distribuição desses recursos, para que possam ser distribuídas proporcionalmente aos setores em carência.

#### 4 - GRADAÇÃO

Ela se configura, de acordo com a natureza e importância do fim colimado:

- a) Pela gratuidade total;
- b) Pelo pagamento parcial (inferior ao custo); e
- c) Pela rentabilidade.

Em linhas gerais, abstraindo pormenores, as despesas públicas podem não financiar-se em absoluto, financiar-se parcialmente e autofinanciar-se.

O serviço de policiamento, por hipótese, diz-se que é gracioso.

O serviço postal, não raro, constitui exemplo de despesa coberta parcialmente. Por fim, existem serviços industriais, por exemplo, que não somente se autofinanciam como geram lucro moderado.

A questão pode ser enfocada assim: existem despesas obrigatórias compensadas com recursos adequados, como acontece com os serviços industriais; outras, para as quais há receitas determinadas, a exemplo de contribuições especiais para despesas previstas que lhes correspondem; ect.

Uma tentativa, com o emprego de números hipotéticos,

de facilitar a compreensão:

RECEITA		DESPESA	
Títulos	MCR\$	Títulos	MCR\$
Tributária	9.000	Gastos Gerais:	
Patrimonial	100	Pessoal	3.360
Industrial	200	Material	2.140
Receitas Diversas	120	Serviços	2.250
		Encargos diversos	1.490
			-----
		<b>Soma</b>	9.240
		Serviços industriais	180
			-----
<b>Total</b>	<b>9.420</b>	<b>Total</b>	<b>9.420</b>

Observações Genéricas:

- a) Há igualdade entre os totais da receita e despesa.
- B) Os chamados gastos gerais são custeados com o total da receita, exceto MCR\$ 180, destinados à despesa com os serviços industriais.
- c) Os serviços industriais apresentam o saldo de MCR\$ 20, absorvidos pelos serviços gerais.
- d) Os serviços gerais mostram excesso de despesa em confronto com a receita.
- e) O saldo dos serviços industriais (MCR\$ 20) constitui a remuneração do capital e da atividade específica nesse setor.

É fundamental o problema da natureza das despesas públicas.

As diferentes categorias promovem manifestações distintas na vida econômica.

## 5 - DINAMICA DA POLITICA DE GASTOS

Reduzir despesa quase sempre é possível. Deve-se fazê-lo com discernimento.

A solução mais eficaz consiste em obter economia através de programa de concentração, simplificação e racionalização, a ser executado gradualmente.

Com efeito, na situação comum, são frequentes as restrições de gastos. Os de maior vulto são postergados; os que se realizam são limitados ao rigorosamente necessário, isso em tese. Protelam-se planos. A tendência é comprimir com rigor a soma da despesa orçamentária.

Mas uma política restritiva pode ser contraproducente.

Em geral, toda vez que se pretende economizar, primeiramente são reduzidos os programas de construções e arquivados projetos, em estudo, de obras novas ou melhoramentos. Outro ponto imediatamente lembrado relaciona-se com o pessoal: suspendem-se admissões, cortam-se vantagens etc.

A política de restrições justifica-se, impondo-se até, quando precário o estado financeiro e insustentável o

peso das tributações elevadas. Não é aconselhável somente por espírito de economia.

Restringir obras indispensáveis, em qualquer setor, pode ser causa de sérias perturbações e não corresponde à função precípua do Estado: o bem-estar da comunidade.

Quanto à despesa de pessoal, muitas vezes se observam facilidades. Estas têm de ser impedidas, é claro.

O que cumpre obstar, sempre, é a desorganização do serviço público, visto que ela representa desserviço à coletividade.

Julga-se que a política adequada para inúmeros Municípios brasileiros, particularmente, é a moderação. Uma política moderada pode ou deve resultar em calma e satisfação para a comunidade. ("A moderação é medicina". Langland.)

Basta que exista zelo no exame de cada espécie de serviço e que sua realização se dê na medida justa das necessidades; que se evitem compromissos excessivos; que se adote o método do maior rendimento possível com o mínimo dispêndio etc.

Tal política-moderada-não permite realizações extraordinárias. Entretanto, é satisfatória, uma vez que se mantenham em eficiência os serviços existentes e se tomem iniciativas ajustadas e gradualmente progressivas. DEsses modo, não se compromete o futuro, por planos grandiosos e incompatíveis com as possibilidades.

Seria utilíssimo que os governantes em geral considerassem a moderação como virtude primeira e não se excedessem em nada. Afinal, o povo sabe que nem sempre é possível ter todo o necessário; tem condições de avaliar o

pouco mérito dos politiquilhos. O povo aceita a verdade, aindaque desagradável.

A política expansionista mal orientada, não calcada na realidade, pode assumir proporções devastadoras. Implica sacrifícios. São feitos gastos demasiados, às vezes sem necessidade. Daí resultam, em linhas gerais, tributação pesada, que ocasiona mal-estar, dívida pública elevada e algarismos temerosos, criação de novos cargos etc.

## 6 - O CRESCIMENTO DA DESPESA E OS EFEITOS ECONOMICOS

Tal fenômeno é uma realidade em todos os países, independentemente de seus grau de desenvolvimento e de suas estruturas política e social. Podemos perceber, no entanto, que há extrema necessidade de elevar o nível de vida, de cultura e bem-estar das populações, de aumentar a riqueza nacional.

Eis aqui as causas da elevação dos gastos públicos:

- a) Alargamento das funções do Estado;
- b) Aumento demográfico;
- c) Progresso da técnica em todo os setores;
- d) Desatualização do poder de compra da moeda;

Brant<sup>(1)</sup> enumera as seguintes categorias de despesa, para avaliar os efeitos econômicos:

Despesas: de funcionamento; militares; sociais; e de subvenção.

As despesas de funcionamento são as relativas a

---

(1) BRANT, Roberto. As despesas públicas. In: Cadernos de pesquisas, 2. Belo Horizonte, Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, v. 2, p. 55, 1961. (Institutos de Pesquisas, 2. Instituto de Economia e Finanças, 1).

peçoal. Seus efeitos depedem do fator sobre o qual incidem:

- a) Produção;
- b) Distribuição; e
- c) Emprego

As despesas de peçoal deveriam direcionar-se para a redistribuição da renda. Este objetivo é alcançado quando as gratificações, pensões não são proporcionais e gerais.

E comum parcela significativa da receita orçada destinar-se ao atendimento das despesas com peçoal, pelo menos no Brasil. No nosso país a carga tributária é muito elevada, para, em boa medida, cobrir o custo da inchada e atrofiada máquina administrativa.

As despesas militares são caracterizadas, por especialitas, como improdutivas (as que são feitas para ocupar desempregados), podendo tornar-se produtivas em certas circunstâncias.

As despesas sociais têm por objetivo atender ao bem-estar da população, por isso é que não possuem limites fiscais definidos.

Agora, as subvenções.

Suas várias destinações:

- a) Estabilização dos preços;
- b) Manutenção da renda (garantia de preços mínimos, por exemplo);
- c) Cobertura de deficits de empresa;
- d) Estabelecimento ou aperfeiçoamento da aparelhagem de empresas;
- e) Exportadores (melhoria do balanço de pagamento);
- f) Garantia de tarifas abaixo do custo (no setor dos

transportes, principalmente);etc.

A subvenção para estabilizar preços é, segundo autores credenciados, condenável: a que objetiva manter a renda socialmente útil

- a do agricultor, por exemplo, seria aceitável; a de equilíbrio comporta estudo cuidadoso em cada caso; etc.

A lei nº 4,320-64 classifica as subvenções em:

- a) sociais; e
- b) econômicas.

Infelizmente no nosso país as subvenções são utilizadas de maneira espúria para atender setores corporativistas da nossa economia.

A subvenção para estabilizar preços é, segundo autores credenciados, condenável;

## 7 - CLASSIFICAÇÕES

Sabe-se que o valor das classificações é relativo e puramente formal. Os critérios são vários: financeiro, funcional, administrativo, etc.

Vejamos agora algumas dessas classificações.

### 7.1 - Institucional

Decorre da estrutura administrativa. É tradicional. Serve à identificação de responsabilidade pela execução das despesas. Compreende os órgãos e suas respectivas unidades orçamentárias.

Expõe quem está realizando os projetos e as atividades.

Faz-se interessante reproduzir o disposto na lei nº4.320:

"art. 14. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignados dotações próprias.

"Parágrafo único. Em casos excepcionais, serão consignadas dotações a unidade administrativas subordinadas ao

mesmo órgão".

Inexiste regra para a segregação de um órgão em unidades orçamentárias.

Alternativas:

a) Os órgãos decompostos em unidades orçamentária coincide com os segmentos administrativos:

02 - Secretária A

01 - Gabinete do Secretário

02 - Departamento A

b) Os órgãos confundindo-se com as unidades orçamentárias:

03 - Secretária B

01 - Secretária B

c) Um único órgão e várias unidades orçamentarias sem segmentos:

01 - Prefeitura ABC

01 - Gabinete de Prefeito

02 - Secretária A

03 - Secretária B

Os municípios pequenos devem, por exemplo, fazer a escolha de uma alternativa prudente, sem exageros absurdos.

## 7.2 - Funcional

A classificação funcional tem por objetivo primordial uma completa compatibilização entre o planejamento e os aspectos políticos. Tal tipo de classificação permite que o cidadão comum possa observar com precisão o direcionamento que o governo está dando ao gasto público.

O anexo nº 5 da lei 4320 contém o atual esquema obrigatório das funções:

- 01 - Legislativa
- 02 - Judiciária
- 03 - Administração e Planejamento
- ...
- 08 - Educação e Cultura
- ...
- 13 - Saúde e Saneamento
- ...
- 16 - Transporte

A função equivale ao maior nível agregativo das ações do governo. Identificam objetivos concretos: bens ou serviços-produtos finais.

### 7.3 - Programática

A função se desdobra em programas. A portaria ministerial nº9, de 28.01.74, atualizada pelas portarias SOF nºs 25, de 14.07.76, 36, de 17.12.80, 03, de 06.02.84, 21, de 07.08.86, 04, de 26.05.87 e 36, de 01.08.89, listou e definiu os programas (também as funções e os subprogramas) e os vinculou às funções mais típicas.

Exemplos:

Função 06 - Defesa Nacional e Segurança Pública

Programas:

- 26 - Defesa aérea
- 27 - Defesa Moral

...

### 30 - Segurança Pública

Essa função "corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a garantia da segurança nacional e da preservação da ordem pública".

O programa 30 - Segurança Pública - compreende o "conjunto de ações desenvolvidas para a preservação e manutenção da ordem pública".

Ficou implícito que os programas se desdobram em subprogramas, os quais representam objetivos concretos, parciais, identificáveis - subprodutos finais.

Assim:

Programa 30 - Segurança Pública

Subprogramas:

174x - Policiamento Civil

177x - Policiamento Militar

178x - Defesa contra Sinistros

179x - Serviços Especiais de Segurança

O subprograma 179x - Serviços Especiais de Segurança, por exemplo - "compreende as ações desenvolvidas com o auxílio de perícias e outras técnicas especiais como aquelas voltadas à identificação e à investigação criminal".

Os programas e subprogramas possuem características importantes:

Tipicidade - A uma função correspondem programas típicos, mas pode envolver outros, atípicos; é viável, também, o relacionamento de programas típicos e atípicos.

Exclusividade - Certos programas só se ligam a determinadas funções; existem subprogramas que somente encontram enquadramento em programas específicos.

Intercambialidade - Programas e subprogramas que não têm caráter exclusivo podem vincular-se a outras funções e programas, respectivamente, sem deixarem de ser típicos dos que são arrolados no quadro classificatório, cuja observância é exigida.

Para exemplificar, suponha-se um projeto: construção do Hospital das Clínicas. O Hospital funcionará basicamente como instituição de ensino.

Ter-se-ia:

Função 08 - Educação e Cultura

programa 44 - Ensino Superior

Subprograma 428x - Assistência Médica e Sanitária

O subprograma 428x, no esquema oficial, está enquadrado no programa 75 - saúde, vinculado à função 13 - saúde e saneamento.

Finalmente, os subprogramas abragem projetos e/ou, atividades, em uma quarta escala de programação.

O projeto é um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de apurações limitados ao tempo, das quais resulta um projeto final que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo.

A atividade é instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessários à manutenção da ação do governo.

Funções - são objetivos genéricos do Estado; cada um dos objetivos que o governo deve realizar. Fornece informações genéricas sobre os objetivos, sem descer a detalhes.

programas - é o conjunto de ações necessárias para alcançar um objetivo concreto, bem como os recursos indispensáveis à sua consecução sob a responsabilidade de uma ou mais unidades administrativas.

Apenas a título de observação, citaremos alguns exemplos de atividades e projetos:

projetos

- . Construção e ampliação de prédios escolares
- . Reparcelhamento de escolas de 1º grau

Atividades:

- . Manutenção do ensino fundamental
- . Ordenamento e normatização do Sistema Estadual de

Ensino.

#### **7.4 - Por categorias econômicas**

Possibilita avaliar a alocação de recursos para investimentos ou custeio. É importante para fins de compatibilidade macro-econômica da ação pública.

No artigo 12 da lei 4320-64, lê-se:

"A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

- Despesas correntes
- Despesas de custeio
- Transferência correntes
- Despesas de capital
- Investimentos
- Inversões financeiras
- Transferências de capital".

A legislação não traz definição; nos respectivos parágrafos e alíneas daquele artigo, são indicados, genericamente, as dotações possíveis de enquadramento em cada grupo. Já o anexo nº4 da lei 4320 bem como Adendo I à portaria SOF nº08, de 04.02.85, com as atualizações posteriores, facultam visualização completa do esquema classificatório.

Algumas observações a esse respeito foram feitas por Marques Leite,<sup>(2)</sup> que considera o conceito legal de investimentos demasiadamente amplo e o de inversão financeira, muito restrito. Questiona, por exemplo, que a constituição ou aumento de capital de empresas ou de entidades de qualquer espécie corresponde a inversão financeira e não a investimento (o artigo 12 da lei 4320, em seu parágrafo 4º, identifica como investimento a constituição ou o aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro).

Aliás, é importante estar atento para a distinção entre investimentos e inversão financeira; a construção de um prédio, por exemplo, é investimento, enquanto a compra(prédio pronto) equivale a inversão financeira.

A reserva de contingência - fonte compensatória para abertura de créditos adicionais - não está subordinados às despesas correntes ou de capital, de acordo com a portaria SEPLAN nº38, de 05.06.78.

E interessante notar que os projetos e as atividades

---

(2) LEITE, Manoel Marques. 20 anos de padronização de orçamentos e balanços, na administração pública brasileira. Conferência. Revista ABOP, Brasília, n. 23, p. 27-37, jan./ago. 1985. p. 36.

estão dissociados das despesas de capital e correntes. Não há correspondência.

Por outro lado, é enganoso julgar que as despesas de capital são mais valiosas que as correntes.

Finalmente, na legislação em vigor, a classificação econômica está mesclada com o esquema classificatório por objeto de gasto: pessoal, material de consumo etc.

#### 7.5 - Por elementos

Serve para identificar os fatores de custo, ou insumos e distribuições, relativos a cada projeto e atividade.

Está prevista no artigo 13 da lei nº4.320-64. Examinem-se o anexo nº4 e o Adendo I à portaria SOF nº08-85, com as atualizações impostas pela legislação superveniente.

O artigo 15 tem o seguinte conteúdo: "na lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos". E no respectivo parágrafo 1:

"Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins".

Eis aqui abaixo uma parte do esquema utilizado oficialmente:

- 3.0.0.0 Despesas Correntes
- 3.1.0.0 Despesas de Custeio
- 3.1.1.0 Pessoal
- 3.1.1.1 Pessoal Civil
- 3.1.1.2 Pessoal Militar

- 3.1.1.3 Obrigações Patronais
- 3.1.2.0 Material de consumo
- 3.1.3.0 Serviços de Terceiros e Encargos
  - 3.1.3.1 Remuneração de Serviços Fsseois
  - 3.1.3.2 Outros Serviços e Encargos
- 3.1.9.0 Diversas Despesas de Custeio
  - 3.1.9.1 Sentenças Judiciárias
  - 3.1.9.2 Despesas de Exercícios Anteriores
- 3.2.0.0 Transferências Correntes
- .....
- 4.0.0.0 Despesas de Capital
  - 4.1.0.0 Investimentos
    - 4.1.1.0 Obras e Instalações
    - 4.1.2.0 Equipamentos e Material permanente.

Como se observa, o padrão contempla, também, subelementos.

Manifesta-se contrariedade pela inclusão, no esquema, em todas as subcategorias econômicas, do subelemento Despesas de Exercícios Anteriores. Trata-se de mecanismo que tem ensejado "burla". Durante a vigência do decreto lei nº2.416, de 17.07.40, tais despesas eram atendidas, em "caráter excepcional", através de créditos especiais, cuja abertura depende de autorização específica do legislativo, que, no caso, legitimar, ou não, as despesas. A maioria fecha os olhos às restrições estabelecidas no artigo 37 da lei 4320.

Adverte-se: não devem ser assumidos compromissos sem a existência da correspondente dotação orçamentária.

Presenciamos, através da mídia, o escândalo da máfia do orçamento que inclui na lei orçamentária, após ser

legitimada no legislativo, dotações orçamentárias que tinham por objetivo atender causas clientelistas. Daí a necessidade de ocorrer um maior controle nesse setor.

#### 7.6 - Por rubricas, ou itens

Além da classificação da despesa segundo sua natureza, ou de acordo com o objeto do gasto (pessoal, material de consumo etc.), é viável e conveniente seu desenvolvimento em nível de rubricas, ou itens. Fica facilitada a análise detalhada dos gastos, a qual é valiosa para determinados efeitos (detecção de excessos, de desperdício etc.).

Liga-se ao chamado orçamento analítico. O projeto de orçamento a ser submetido ao legislativo não deve trabalhar a despesa por itens, sendo apropriado fazê-lo no balanço geral.

Recomenda-se, no entanto, o preparo de classificador bem como a interpretação de cada rubrica (ementário).

A especialização não deve ser exagerada. O desdobramento moderado é proveitoso. Não se perca tempo com pormenores inúteis.

Um exemplo simplório:

3.1.2.0 - material de consumo

01 - impressos e artigos de expediente

02 - combustíveis e lubrificantes

...

06 - reparo e conservação de imóveis - administração

07 - reparo e conservação de bens de natureza industrial-móveis e imóveis

08 - reparo e conservação de veículos.

É importante evitar o absurdo de alocar recursos aos itens. O item é o desdobramento final da discriminação e trata de dispor e despesa nos seus pormenores, atingindo o objeto e, às vezes, o próprio destino da despesa. Possui caráter informativo. Sua utilidade, quando não ocorrem exageros, é inegável.

### 7.7 - Segundo o efeito patrimonial

Sob esse ângulo, as despesas orçamentárias são reunidas em dois grupos:

- a) efetivas; e
- b) de mutações patrimoniais.

As efetivas repercutem só no patrimônio financeiro, provocando redução de seu saldo e, conseqüentemente, diminuição do saldo global do patrimônio. Não geram movimentação dos elementos que compõem o patrimônio permanente.

As despesas de mutações patrimoniais afetam tanto o financeiro como o permanente, deixando, porém, inalterado o saldo patrimonial total. Na hipótese, o decréscimo do saldo patrimonial financeiro é compensado com o aumento do permanente (permutação).

Tal segregação era compulsória no Brasil, inclusive para a receita.

Observe-se que, no anexo nº 15 da lei nº4.320-64 (Demonstração das Variações Patrimoniais), são destacadas as mutações patrimoniais da receita e da despesa.

Do ponto de vista escritural, essa classificação é muito importante. As variações quantitativas do patrimônio financeiro e permanente são registradas separadamente, em contas especiais, possibilitando a montagem daquele demonstrativo sem artifícios ou coleta extra de dados.

Em síntese, a despesa pública é considerada como fenômeno patrimonial. Amite-se que a despesa e a receita se fundam no patrimônio público, alterando-o em sua estrutura específica ou modificando seu valor.

Ressalte-se que a mecânica da regisração das operações nos entidades públicas brasileiras foi resolvida com inteligência. As peças básicas que formam o balanço geral são bem estruturadas e têm conteúdo expressivo; os demonstrativos complementares fornecem dados valiosos sobre a gestão desenvolvida no período administrativo. Daí a formulação de juízo fica facilitada. O sistema é engenhoso. Não deve ser alterado em sua essência; comporta, apenas, refinamentos. A União, por exemplo, com seu Plano de Contas Único da Administração Federal, de 1986, fez uma misturada com o modelo da Lei No 6.404, de 1976, (Lei da Sociedades por Ações). Já existem anteprojetos de Lei Complementar (Ref.: constituição Federal de 1988, art. 165, parágrafo 9º, incisos I e II) e ainda podem surgir outros. Os especialistas da área precisam ficar atentos; há idéias e propostas que representam retrocedimento.

#### **7.8. Outras Classificações**

Podemos destacar algumas outras classes de despesas:

a) Fixas e variáveis

Essa distinção era prevista na Constituição de 1946.

São fixas as de caráter duradouro, em virtude de leis anteriores (as de pessoal dos quadros permanentes das repartições, por exemplo).

As variáveis dependem de avaliação, porquanto oscilam conforme as necessidades dos serviços (as de material, por exemplo).

b) Produtivos e improdutivos

As chamadas despesas improdutivas geram benefícios por sua repercussão no tempo e no espaço.

A hipótese de despesa improdutiva é muito remota. Admitindo tal figura, somente é possível caracterizá-la ocorrendo consumo economicamente estéril.

A distinção justifica-se apenas sob o aspecto material. Não se deve confundir produtividade com utilidade.

Uma despesa em si mesma não pode ser produtiva ou improdutiva. Sua causa coincidindo com os fins do Estado e sendo atendido o princípio da economicidade, esse critério distintivo clássico perde o sentido. Aliás, a economicidade, juntamente com a legitimidade e a oportunidade, constituem cânones da despesa pública. A consideração desses elementos permite concluir se a despesa é justa. Porém o que há são despesas úteis e nocivas.

c) Ordinários e extraordinários.

As primeiras são constantes, permanentes, e de necessidade imediata. As extraordinárias são periódicas e, em linhas gerais, de emergência.

## 8 - CODIFICAÇÃO

O código é composto de 15 dígitos (excluído o elemento):

1<sup>o</sup> e 2<sup>o</sup> - Órgão;

3<sup>o</sup> e 4<sup>o</sup> - Unidade Orçamentária;

5<sup>o</sup> e 6<sup>o</sup> - Função;

7<sup>o</sup> e 8<sup>o</sup> - programa;

9<sup>o</sup>, 10<sup>o</sup> e 11<sup>o</sup> - Subprograma;

12<sup>o</sup> - Número identificador da categoria (par ou ímpar): projeto (1, 3, ...) ou atividade (2, 4, ...); e

13<sup>o</sup>, 14<sup>o</sup> e 15<sup>o</sup> - Número de ordem do projeto ou atividade.

Após os dígitos 4<sup>o</sup> e 12<sup>o</sup>, colocam-se pontos.

O código do elemento é formado de 4 dígitos separados com pontos:

3.1.2.0 - Material de Consumo, por hipótese.

Um exemplo extraído do Orçamento do estado do Rio Grande do Sul para 1991 (p. 131):

Orgão ..... 08 - Governo do Estado  
Unidade Orçamentária ..... 01 - Gabinete do Governador  
Função ..... 03 - Administração e Planejamento  
Programa ..... 07 - Administração  
Subprograma ..... 020 - Supervisão e Coordenação  
Superior  
Identificador da categoria . 2 - Atividade  
Número de ordem da atividade 081 - Formulação e Coordenação  
da Política governamental

Resulta:

0801.03070202.081

3.1.1.1 - pessoal Civil

3.1.1.3 - Obrigações Patronais

## 7 - ESTAGIOS DA DESPESA ORÇAMENTARIA

Rigorosamente, são quatro as fases da despesa:

- a) fixação;
- b) empenho;
- c) liquidação; e
- d) pagamento

A fixação é o momento em que se estima a despesa através do orçamento. Consiste na determinação antecipada da despesa a ser suportada em um período administrativo subsequente. Implica dois aspectos importantes:

- a) autorização; e
- b) limitação.

O Legislativo autoriza o Executivo a gastar na execução de projetos e atividades programados, concede os créditos correspondentes e fixa limites.

Despesa não-autorizada e sem crédito configura irregularidade e ilegalidade graves.

O empenho envolve o compromisso de pagar certa despesa, anteriormente autorizada e delimitada, desde que atendidas as condições ajustadas (qualidade, preço prazo etc); excetuam-se os casos de dívida líquida e certa por força de

ato legal.

A liquidação é o estágio em que surge a efetiva obrigação de pagar, ou se constitui a dívida, com sua inscrição no passivo financeiro.

O pagamento é a fase em que se satisfaz o compromisso assumido (no estágio do empenho) e reconhecido no momento da liquidação), normalmente mediante a saída de dinheiro para ser entregue ao credor.

Em continuação, desenvolver-se-á o estudo da fixação, do empenho, da liquidação e do pagamento.

## 10 - A FIXAÇÃO

### 10.1 - Caracterização

Consiste na complexa operação de determinar, antecipadamente, a despesa que se projeta suportar num período administrativo futuro, cumprindo no Poder Legislativo autorizá-la e limitá-la através do orçamento público.

Destaque-se: o Legislativo autoriza e limita a despesa.

Pelo artigo 167 da Constituição Federal de 1988, são vedadas:

...

"II - a realização de despesas ... que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

...

"V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa...;

"VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outro ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

"VII - a concessão ...de crédito ilimitado;  
...".

## 10.2 - Roteiro Metodológico

Em continuação, apresenta-se roteiro metodológico simplificado. Para fazê-lo, considerou-se de TILDO N. TOMBINI. Ele mostra pontos fundamentais:

- a) levantamento das necessidades do corpo social;
- b) decisão, em nível político, de atendê-las, dentro de um quadro natural de limitações;
- c) formulação de programa de trabalho coerente, com a seleção dos projetos a serem implementados e das atividades a serem desenvolvidas;
- d) cometimento das ações programadas às unidades executoras responsáveis, de acordo com a estrutura organizacional;
- e) apuração dos recursos de que poderá dispor cada unidade, com vista ao dimensionamento de sua capacidade operacional;
- f) adequação da capacidade operativa de cada unidade ao programa de trabalho previsto e à responsabilidade institucional delimitada;
- g) determinação dos custos prospectivos dos projetos e das atividades;
- h) alocação de recursos financeiros necessários e suficientes;
- i) compatibilização dos orçamentos da despesa e da receita: ajustes finais (Cortas ou reduzir despesa ? Obter

recursos adicionais ? Etc).

### 10.3 - Planejamento e Orçamento

É óbvio que a base de um orçamento eficiente é o planejamento. Porém, há quem argumente que inexiste linha demarcatória nítida entre o planejamento e o orçamento, que o próprio orçamento é um plano de ação, que o processo de elaboração orçamentário em muitos aspectos, não se distingue do processo de planejamento.

Percebe-se, ainda, que o planejamento tradicional, ou normativo, entre nós, tem-se revelado falho.

As entidades públicas brasileiras menores (a maioria dos municípios) não possuem planejadores. Nelas, o profissional contador, de nível médio, faz a função de um verdadeiro "orçamentólogo". Faltam roteiros, modelos, treinamento e adequação do profissional ao campo de atuação.

A classe política que deveria funcionar como interlocutora da coletividade que os escolhe, insiste em atuar de forma displicente e irresponsável, em relação ao projeto orçamentário. Cabe a eles (políticos) discutir e votar, dentro dos prazos legais, a lei do orçamento. Aliás Rui Barbosa, a respeito disso, fez a seguinte afirmativa:

"Nenhuma instituição é mais relevante, para o movimento regular do mecanismo político e administrativo de um povo, do que a lei orçamentária".

#### 10.4 - As Diretrizes Orçamentárias

Convém lembrar que, para a elaboração do orçamento anual, deve ser observada a orientação traçada, previamente, na lei de diretrizes orçamentárias - uma figura nova.

A Constituição de 1988, em seu artigo 165, parágrafo 2º, preceitua:

"A lei de diretrizes orçamentárias..., orientará a elaboração da lei orçamentária anual,...".

#### 10.5 - Escrituração

Cabe, no caso, registro no sistema orçamentário:

DESPESA FIXADA

Crédito Orçamentários

a CREDITO DISPONIVEIS

Câmara de Vereadores

Gabinete do Prefeito

Secretaria A

SECRETARIA B

...

Encargos Gerais do Município

Reserva de Contigência

## 11 - O EMPENHO

### 11.1 - A importância do Empenho

O regime do empenho é assecuratório da ordem na realização da despesa; elimina a falha dos gastos arbitrários, sem a preocupação de limites; rompe a prática anárquica e abusiva de depender intempestivamente.

### 11. 2- Conceituação

No Brasil, hoje, prevalece o disposto no artigo 58 da Lei nº 4.320/64:

"O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição".

A ressalva "ou não" foi repelida pelo Executivo, mas o Congresso rejeitou o veto.

Concussão: não se pode negar que o empenho tem a força de gerar obrigação jurídica para o Estado. Existem autores, porém, que discordam (ARIZIO DE VIANA, OSCAR V. MOREIRA e JOSE AFONSO DA SILVA, embora este previna que em

alguns casos o empenho, contudo, que a regra imperativa do artigo 58 não foi modificada ou neutralizada por outro preceito de lei.

### 11.3 - Aspectos importantes na Constituição Legal

Resumindo:

a) o empenho constitui ato que somente pode ser praticado por órgão habilitado - o ordenador, que age juridicamente em nome do Estado.

b) cria-se para o Estado obrigação de pagar;

c) o compromisso (na maioria dos casos) depende do atendimento de condição (necessária, que se resolve de conformidade com o estabelecido em contrato, convênio etc), para se tornar efetivo; e

d) há situações em que o empenho gera obrigação definitiva (não pende de condição).

Na fase do empenho, inexistente dívida com efeito real, exceto em determinadas hipóteses (sentença judicial, por exemplo); existe, isso sim, dívida em potência, um passivo condicional.

### 11.4 - Aspecto Jurídico

Abrangência:

a) Existência de crédito suficiente

A Lei 4.320/64, em seu artigo 59, dispõe;

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

O empenho, dependendo da existência de crédito, nunca poderá excedê-lo.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 167, estabelece:

"São vedados:

...

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

..."

b) competência legal para assumir o compromisso

o velho Regulamento do Código de Contabilidade da União [prescreve, no artigo 229:

"São competentes para empenhar despesas do Estado: a) o Poder Legislativo b) o Poder Executivo; c) o Poder Judiciário".

Necessita haver motivo legal que autorize o ato do órgão competente.

Os ordenadores da despesa são primários (principais) ou secundários. Estes por delegação daqueles.

Inúmeros administradores (prefeitos, especialmente) gastam tempo precioso nessa tarefa, quando poderiam delegar.

c) Natureza do Compromisso

O empenho situa as partes - Estado e fornecedor (lato sensu) - em uma relação obrigacional. O direito do credor, na generalidade dos casos, é condicional de futuro, dependendo da prestação para se tornar perfeito. Fendente a condição suspensiva; o negócio jurídico existe, mas não está completo e, por isso, não produz todos os efeitos dele decorrentes. Daí deflui que, antes de cumprida a condição, não pode o credor pretender o pagamento que lhe está garantido.

É indubitoso que o empenho implica direito do fornecedor, embora não seja o mesmo direito que advirá da efetiva prestação que se lhe exige, de acordo, rigorosamente, com as condições pactuadas.

Ressalte-se que ao Estado não é lícito impedir o implemento da condição ou, quando esta for verificada, frustrar o pagamento consequente.

#### 11.5 - Aspectos Contábil

É duplo o alcance da operação antes descrita:

a) assegurar ao credor do Estado a existência de verba própria e, dentro dela, de recursos reservados para o pagamento no momento em que for devido (O empenho reclama programação financeira. Ver artigos 47 a 50 da Lei no 4.320-64); e

b) restringir a despesa aos limites dos créditos concedidos pelo legislador, diante da impossibilidade de empenhar sem crédito com saldo suficiente.

O empenho, pois, representa dupla garantia: a) para o credor ou fornecedor; e b) para a Fazenda.

Assim é em teoria. Na prática, o objetivo legal tem sido burlado.

O legislador encarou o problema de frente. Mas são incontáveis os casos de abuso, de inteira irresponsabilidade no dispêndio dos dinheiros públicos. São praticadas todas as irregularidades possíveis de imaginar. O descaramento de autoridades responsáveis pela boa aplicação dos recursos públicos, em todos os níveis de governo, tem pasmado o sofrido e desenganado povo brasileiro. Há uma crise de decência no Brasil.

Os órgãos de controle precisam abrir os olhos, antes que se lhes decrete o estado falencial.

#### 11.6 - O Empenho é Prévio

Estabelece a Lei nº 4.320-64, em seu artigo 60:

"É vedada a realização da despesa sem prévio empenho" ..

Logo, o empenho post factum contraria essa norma.

O dispositivo legal é claro, mas tem sido inobservado com muita frequência. As justificativas apresentadas, de ordinário, são inconsistentes. Fala-se, às vezes, de transgressão forçada, em virtude de circunstâncias especialíssimas. Entretanto, a lei não as reconhece.

Outros advogam, a conveniência de a lei ser flexível, permitindo o empenho a posteriori para certas despesa.

Contudo, enquanto prevalecer o artigo 60, nenhuma despesa pode ser realizada sem prévio empenho.

#### 11.7 - O Empenho Global

É uma modalidade de empenho utilizado quando destinado a tender despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento, cujo montante exato possa ser determinado.

#### 11.8 - O Empenho por Estimativa

O artigo 60 da Lei 4.320, em seu parágrafo 2º, está prescrito:

"Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar".

Esses empenhos representam o maximum da despesa e nunca um compromisso no montante que indicam, naturalmente.

Trata-se de mecanismo que visa a permitir o cumprimento rígido da regra do prévio empenho.

Cabem empenhos por estimativa para ocorrer gastos com combustíveis, energia elétrica, viagens e tantos outros.

#### 11.9 - Nota de Empenho

É o chamado documento representativo e deverá conter:

- . Nome do credor;
- . Especificação da despesa;

- . Importância da despesa;
- . Declaração de ter sido o valor deduzido do saldo da dotação própria, firmada pelo servidor encarregado e visado por autoridade competente;
- . Declaração expressa, quando se tratar de despesa de caráter secreto ou reservado.

A Lei nº 4.320-64 , no parágrafo 1º do artigo 60, dá margem para isso:

"Em casos especiais previstos na legislação específica, será dispensada a emissão da nota de empenho".

Note-se: legislação própria deve apontar os casos especiais.

Inexistindo nota, é praxe apor carimbo no documento de despesa, para anotação dos dados essenciais do empenho. Este jamais será dispensado.

E comum não se emitir nota para gastos com pessoal.

A falta do instrumento - a nota - acarreta, muitas vezes, percalços no tocante a rotinas. Parece melhor emití-la sempre; certos controles ficam facilitados.

#### **11.10 - Anulação**

O cancelamento pode ser parcial ou total.

Hipóteses que merecem destaque;

a) o fornecedor (lato sensu) descumpra condição avençada, sem justa causa; e

b) a Administração, unilateralmente, a seu exclusivo arbítrio processa o cancelamento, alegando interesse do serviço público.

O empenho não cumprido satisfatoriamente em tempo útil por si mesmo se torna inoperante, cabendo ao estado anulá-lo, sem ofensa alguma ao direito de seu titular.

Quando for do interesse público, o empenho poderá ser cancelado, porquanto ele sobreleva o interesse privado, mas isso não exclui a responsabilidade da Administração Pública (perdas e danos).

Existem outras circunstâncias a considerar. O cancelamento pode ressaltar, por exemplo, da perda da idoneidade financeira, que impossibilita o fornecedor de dar aceitável cumprimento ao contratado.

Há, ainda, casos rotineiros de anulação:

- a) erro de empenhamento;
- b) saldos de empenhos feitos por estimativa; etc.

Finalmente, comportam anulação os empenhos que ultrapassarem o duodécimo despesa prevista no orçamento em vigor gravado no último mês do mandato do Prefeito, de acordo com artigo 59 da Lei nº 4.320/64 (Referência: Lei nº 6.397/75).

#### 11.11 - Escrituração

Com base na informação diária do setor encarregado, impõe-se um registro no sistema orçaneário de contas:

CREDITOS DISPONIVEIS

Secretaria X

a DESPESA EMPENHADA

Será admissível compor outro registro, jogando-se com conta especial, transitória, do sistema de resultados, e

outra conta específica, do sistema de resultados, e outra conta específica, transitória, do passivo financeiro.

Por exemplo:

DESPESAS DE COMPETENCIA A LIQUIDAR  
 a COMPROMISSOS CONDICIONAIS DE PAGAMENTOS  
 Despesas de Competência a Processar

A vantagem; durante o ano, o balanço patrimonial mensal evidenciaria a despesa a apropriar no estágio da liquidação e a dívida em potência, ou em vias de ser.

Na liquidação, far-se-ia:

DESPESA REALIZADA  
 Secretaria X  
 a DESPESAS DE COMPETENCIA A LIQUIDAR  
 e  
 COMPROMISSOS CONDICIONAIS DE PAGAMENTO  
 a DESPESAS LIQUIDADAS DE COMPETENCIA  
 Fornecedores (p. ex.)

Sob o aspecto prático, não haveria qualquer dificuldade para adoção desse procedimento.

Havendo anulação de empenho, o estorno respectivo:

COMPROMISSOS CONDICIONAIS DE PAGAMENTO  
 Despesas de Competência a Processar  
 a DESPESAS DE COMPETENCIA A LIQUIDAR

## 12 - LIQUIDAÇÃO

No Dicionário Jurídico-Comercial, de JOSE FERREITA BORGES (Porto, 1856), lê-se:

"Liquidação - Entende-se por liquidação a redução e fixação de um soma incerta ou contestada, a des pretensões recíprocas que as partes possam ter uma contra a outra a uma soma certa e clara (BALDASSERONI). A liquidação em geral significa a avaliação de cousas incertas a uma coisa fixa; aplicada, porém, às contas dos negociantes, significa reduzir a claro ou regular as contas (BOUCHER)". \

### 12.1 - Importância

E o ponto culminante, crucial mesmo, da difícil questão da despesa pública. Nela se encontra a fonte de muitos males e abusos administrativos.

a liquidação implica reconhecimento do compromisso assumido no estágio do empenho, o qual se tranforma em dívida certa (certeza de sua existência) e líquida.

## 12.2 - Conceituação Legal

A Lei nº 4.320-64, quando se refere ao assunto, tem redação límpida.

A luz do disposto no artigo 63 desse diploma:

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

## 12.3 - Objeto

No parágrafo 1º do citado artigo 63, está anotado:

"Essa verificação tem por fim apurar:

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

II - a importância exata a pagar;

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

## 12.4 - Elementos Básicos

O mesmo artigo 63, em seu parágrafo 2º, preceve:

"A liquidação da despesa por favorecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

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

Inferre-se que o empenho é indispensável ao processo de liquidação.

#### 12.5 - O Efetivo Fornecimento

A verificação do direito dos credores deve ter por base a declaração, ou o atestado, da entrada efetiva e da aceitação do material, da prestação real e da aprovação do serviço ou da execução comparada e correta da obra.

É imprescindível, pois, a prova da realidade dos fornecimentos nas condições pactuadas, como também em relação à qualidade, ao preço e ao prazo.

A administração incumbe o direito-dever de exigir a fiel observância do que foi avançado. O descumprimento, pelo fornecedor de bens ou serviços, lhe acarretará penalidade ou sanção.

#### 12.6 - A Declaração

Já se esclareceu que pode figurar na nota de empenho.

Será sucinto, objetivo e claro.

No modelo de nota de empenho anteriormente apresentado, em campo próprio, são contempladas as hipóteses habituais:

- a) os materiais foram recebidos e aceitos.
- b) os serviços foram prestados e aprovados.
- c) as obras foram executadas e aprovadas

d) as despesas respectivas implicam liquidação automática

e) as despesas correspondentes são de atendimento parcelado.

f) a anulação parcial/total é procedente

g) trata-se de empenho complementar justificado

h) as despesas serão realizadas pelo regime de adiantamento.

Constatam-se, seguidamente declarações absurdas. Em uma nota de empenho relacionada com adiantamento (Ver artigo 68 da Lei nº 432-64), atesta-se, por exemplo, que os materiais ou serviços foram recebidos ou prestados.

Curiosa é a preocupação excepcional, justa, com a ordenação da despesa. Geralmente, só os titulares das unidades e funcionários de alto nível, com delegação, podem fazê-lo. No momento da liquidação, pelo contrário, se observa, amiudadamente, descaso ou desleixo. Servidores inabilitados apõem sua assinatura na declaração. Dever-se-ia delegar competência somente a funcionários gabaritados. /

Finalmente, é com lastro na declaração que a contadoria "liquida" a despesa.

## 12.7 - A Contadoria

Ao órgão de contabilidade compete impedir que se reconheça direito creditório, se este se tiver constituído irregularmente.

É fundamental o controle efficacíssimo da despesa em todas as suas faces, para frustrar os administradores solertes

e assegurar a boa aplicação dos dinheiros públicos.

Lamentavelmente, na maioria dos entes públicos, não se fiscaliza adequadamente a despesa no estágio da liquidação. É incrível que até hoje se admita como verdadeira e insuscetível de impugnação a declaração de um almoxarife, por exemplo, atestando a entrada do material, ao mesmo tempo em que, para outros requisitos, existe um cortejo de formalidades, de cuja observância não se discrepa uma linha. Exigem-se classificações, conferências, vistos sem número - o que indica que há controle nessa área, mas o recebimento do material passa a constituir dogma de fé com a simples assinatura de um único responsável.

A moralidade da administração pública não pode permitir a continuação desse status quo.

Em resumo, não se justifica que o órgão maior de controle interno - a Contadoria - se limite a fiscalizar o empenhamento. Sua ação deve estender-se à fase da liquidação. Do contrário, existe o risco de esta converter-se numa burla.

O duplo exame prévio e correicional de empenho e da liquidação produz excelente resultado: obsta as práticas abusivas.

#### 12.8 - Escrituração

Sendo limitado este estudo, apresenta-se, apenas, um exemplo: compra de móvel de escritório.

No sistema orçamentário:

DESPESA EMPENHADA

a EXECUÇÃO DA DESPESA

A imputação da despesa liquidada como efetivamente realizada no decurso do ano financeiro, é, hoje considerada como procedimento mais correto, seja do ponto de vista técnico, seja sob o aspecto legal. (ver artigo 90 da Lei no 4.320).

No sistema financeiro-patrimonial:

- Variação no património financeiro:

DEPESAS REALIZADA

Secretaria X

a DESPESAS LIQUIDAS DE COMPETENCIA

fornecedores (p. ex.)

Em uma relação orgânica de contas será necessário incluir, no passivo financeiro, título para recolher tais compromissos (despesas liquidadas) e outros elementos (Fundo Rotativo para Estoque de material, por exemplo). O argumento de que o Anexo no 14 da Lei no 4.320 não contempla grupo especial a esse fim é frágil, não resiste à crítica.

Sob o título OUTRAS OPERAÇÕES, por exemplo, podem ser inscritos os valores que não encontram enquadramento nas categorias postas em relevo naquele Anexo: RESTOS A PAGAR, DEPOSITO etc.

- Variação no património permanente:

BENS MOVEIS

Móveis e utensílios

a MUTAÇÕES PATRIMONIAIS DA DESPESA

Construção a Aquisição de Bens Móveis

## 13 - O PAGAMENTO

### 13.1 - Conceito

O pagamento é o ato pelo qual a Fazenda pública satisfaz o credor e extingue a obrigação, devendo obedecer às seguintes formalidades;

- é promovido por meio de ordem de pagamento, definida como sendo "o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa, devidamente liquidada, seja paga". (artigo 64 da Lei Federal nº 4.320/64);

- a ordem de pagamento só pode ser exarada em documento processado pelos órgãos de Contabilidade;

- os pagamentos serão feitos em cheques nominativos, ordens de pagamento, crédito em conta ou, em casos especiais, em títulos da Dívida Pública Estadual;

### 13.2 - Espécies de ordem de Pagamento

#### Espécies

A ordem será:

\* singular, se expedida a favor de uma pessoa; e

\* coletiva, quando em um ato apenas é autorizado o pagamento de vários credores.

### 13.3 - Controles úteis

Será conveniente a escrituração por "credor" e por "vencimento".

No Primeiro caso, fica facilitada, por exemplo, a apuração dos restos a pagar. (Ver artigo 92, parágrafo único, da Lei nº 4.320)

O registro dos compromissos por vencimento é importante para o equacionamento racional da programação de caixa. Não é admissível que se desconheçam o montante das dívidas de acordo com os prazos. Tenha-se presente, também, que o atraso nos pagamentos é sempre prejudicial aos interesses do Estado.

Instrumentos operacionais singelos resolvem essas questões.

### 13.4 - Crime de Responsabilidade

O Decreto-lei nº 201, de 27-02-67, em seu artigo 1º especifica os crimes de responsabilidade dos prefeitos. Um deles é;

"XII - antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário."

Norma saneadora, porém da prática tem mostrado difícil aplicação. Basta lançar mão de artifícios no tocante à tramitação interna dos processos de despesa. Precisam ser

estabelecidos critérios, com vista ao apuramento objetivo da transgressão comum desse dispositivo legal. Até aqui, tem sido letra morta, prevalecendo a discrecionalidade funesta, inclusive em nível estadual e federal.

### 13.5 - Despesa não pagas

A teor da Lei no 4.302 (artigo 35, item II) pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas.

Portanto, para apuramento do resultado financeiro do exercício, ou da execução orçamentária, devem ser apropriados as despesas:

- a) pagos regularmente;
- b) liquidadas, consoante o disposto no artigo 63 e parágrafos desse diploma legal, e não pagos até o encerramento do ano financeiro (31 de dezembro, de acordo com o seu artigo 34); e
- c) não-liquidados nem pagos até a data final do ano financeiro.

As despesas relativas às letras "a" e "b" são universalmente reconhecidas como de finalmente de competência do exercício, desde que regulares.

Não é demais lembrar que as despesas empenhadas e não-pagas até 31 de dezembro são levadas a Restos a pagar (artigo 36 da Lei 4.320), fazendo-se separação entre as processadas e as não-processadas. Cabe ressaltar, ainda, que o cômputo dos empenhos feitos la conta de créditos adicionais com vigência plurienal, não-liquidados, como restos se dá no

último ano, de vigência do crédito (parágrafo único do mesmo artigo).

### 13.6 - Compensação; artigo 54 da Lei No 4.320

Seu conteúdo é o seguinte:

"Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditário contra a Fazenda Pública.

Vê-se que o dispositivo proíbe a compensação.

Todavia, o código tributário nacional (CTN), em seu artigo 170, estatui:

"A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública".

Sublinhe-se: é a lei que deve estabelecer condições e garantias ou cometer à Administração o direito de instituir requisitos para a compensação. Esta é cabível no interesse da Fazenda Pública.

Mas esse novo regimento tem passado despercebido de muitos administradores fazendários. Não se deram conta de que a Lei no 5.172-76 (CTN) revogou, tácita e parcialmente, o artigo 54 da Lei no 4.320. A revogação foi tácita, visto que o artigo 160 da lei posterior é incompatível com o artigo 54 da lei anterior - hipótese prevista no artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei de Introdução ao Código civil (Decreto-lei no 4.657, de 04-09-42); foi parcial, porquanto se restringiu à

compensação de créditos tributários (As receitas públicas de outra natureza continuam sob a égide do artigo 54 da Lei nº 4.320).

Destaques:

- a) o CTN faculta a compensação;
- b) podem ser compensados somente créditos tributários;
- c) os créditos de terceiros têm de ser líquidos e certos;
- d) lei (estadual ou municipal) deve regular a matéria.

Para terminar, o CTN, no parágrafo único do artigo 170, exige que, se for vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará a redução do montante, o qual não pode ultrapassar de 1% ao mês, pelo tempo a decorrer entre as datas da compensação e do vencimento.

A compensação, como se havia esclarecido, é modalidade de pagamento indireto.

#### 15.7 - Escrituração

Durante o ano financeiro, imputa-se a despesa liquidada como efetivamente realizada. Em contrapartida, inscreve-se no passivo financeiro, sob título próprio, o débito respectivo

No pagamento, ocorre variação exclusivamente na zona do patrimônio financeiro de caráter qualitativo: baixa no passivo, pela extinção da dívida, e redução do ativo, pela saída de dinheiro.

O único registro a compor:

DESPESAS LIQUIDADAS DE COMPETENCIA

Fornecedores

a CAIXA/BANCOS

O movimento da conta geral DEspesas Liquidadas de competência deve ser desprezado na elaboração do balanço financeiro.

## 14 - O REGIME DE ADIANTAMENTO

### 14.1 - A palavra adiantamento

No Novo dicionário de Aurélio, lê-se:

"Adiantamento... 6. Quantia paga antecipadamente por conta de ...".

### 14.2 - Adiantamento - Modalidade de Pagamento

O artigo 65 da Lei nº 4.320-64 prescreve:

"O pagamento da despesa será efetuado por tesoureiro .. E, em casos excepcionais, por meio de adiantamento".

### 14.3 - Quando é aplicável ?

A resposta está no artigo 68 daquela lei:

"O regime de adiantamento é aplicável aos casos expressamente definidos em lei...".

Enfatiza-se: as despesas têm de ser definidas em lei.

Os Estados e os Municípios podem ou devem legislar

sobre a matéria.

#### 14.4 - Em que consiste ?

Do mesmo artigo 68:

"... Consiste na entrega de numerário a servidor,...., para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação".

#### 14.5 - A excepcionalidade implícita

Os dispositivos legais mencionados encerram restrições;

\* casos excepcionais (artigo 65) e

\* que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação (artigo 68).

O adiantamento, pois, constitui exceção para viabilizar despesas cujo processamento seja impraticável pelo tiro ordinário.

A excepcionalidade é a chave da questão. Ela vincula-se a duas variáveis:

a) natureza da despesa (diárias, e. ex.); e

b) urgência (combustíveis, limpeza e reparo de veículos em serviços fora da sede, p. Ex.)

A urgência é elemento relativo. Numa pequena Prefeitura, por hipótese, o processamento da despesa pode ser resolvido fácil e rapidamente.

#### 14.6 - Empenho prévio

O citado artigo 68 estabelece que a entrega de numerário deve ser "sempre precedida de empenho na dotação própria".

#### 14.7 - Licitação

A efetuação de despesa pelo regime de adiantamento não dispensa o procedimento licitatório que couber.

Será prudente que o valor do adiantamento não ultrapasse o teto exigido para o convite (Ver Decreto-lei nº 2.300-86, artigo 20 e seu parágrafo 3º). No caso de dispensa de licitação, há necessidade de prévia e expressa referência no processo. Em certos casos, o procedimento licitatório é inexigível (artigo 23 desse diploma legal).

#### 14.8 - Requisição de Adiantamento

Os elementos essenciais à requisição:

- a) unidade requisitante;
- b) nome e cargo ou função do responsável;
- c) importância;
- d) finalidade;
- e) justificativa;
- f) base legal;
- g) classificação da despesa;
- h) prazos de aplicação e de comprovação.

Ao órgão de contabilidade compete emitir parecer sobre o pedido, a fim de que a autoridade superior possa despachá-lo respalda. Este é o caminho correto.

#### 14.9 - A comprovação do Adiantamento

O responsável tem de prestar contas. Ele só se liberta da responsabilidade pessoal assumida pela prestação de contas, uma vez esta julgada regular.

Em linha gerais, integram o processo de prestação de contas:

- a) os documentos comprobatórios, devidamente quitados (A nota fiscal não vale como recibo), numerados e relacionados, com vistos do responsável e do chefe da unidade requisitante, e duas adstritas ao prazo de aplicação;
- b) cópia do recibo do adiantamento;
- c) cópia da guia de recolhimento do saldo, se couber;
- d) extrato da conta-corrente bancária, se for o caso;
- e) demonstrativo da aplicação )indicando, inclusive, os descontos efetuados obrigatoriamente);
- f) documentos complementares (atestados etc) necessários à cabal prova da regularidade de determinados gastos.

O órgão de contabilidade deve emitir seu parecer.

#### 14.10 - Parecer da Contadoria sobre a Prestação de contas

Um exemplo:

Analisamos a prestação de contas de contas de adiantamento do responsável Fulano de tal, que originou o Processo nº X.

Como resultado de exaustivo exames, concluímos que foram rigorosamente atendidas as normas legais pertinentes e as condições estipuladas na respectiva requisição.

Opinamos, pois, pela sua aprovação, com a conseqüente baixa de responsabilidade.

Esse é parecer sem ressalva, ou pleno.

Segundo a natureza da opinião que contém, o parecer ainda pode ser:

\* com ressalva, ou restritivo (inobservância, por exemplo, de aspecto formal); ou

\* adverso, ou negativo (aplicação em despesas estranhas à requisição, por exemplo).

O parecer com ressalva, ou adverso, terá, evodentemente, conseqüências. Se houver impugnação ou glosa de despesa, por exemplo, exigir-se-á do responsável o ressarcimento.

Em síntese:

a) Descabida será a requisição de adiantamento para si próprio.

b) O servidor em alcande não será concessionário de adiantamento (artigo 69 da Lei nº 4.320).

c) O responsável por dois adiantamentos não receberá

o terceiro (artigo 69 citado).

#### 14.11 - Adiantamento e Suprimento

Sempre se fez distinção. Assim, adiantamento é a entrega de importância a responsável, para efetuar despesa; suprimento, a passagem de numerário a órgão do sistema pagador, para realizar pagamentos da natureza e limites estabelecidos.

Na Reforma Administrativa Federal (Decreto-lei no 200, de 25-02-67), foi abandonada a terminologia tradicional, sendo mencionado apenas "suprimento de fundos". Em outras palavras, a diferenciação foi desprezada. Implantou-se na União nova sistemática, através das figuras do orientador e do detentor. O primeiro, salvo conviência, não é responsável pelos prejuízos causados pelo detentor. Este presta contas ao ordenador, o qual tem a faculdade de marcar prazo.

#### 14.12 - Escrituração

Os lançamentos comuns a compor:

Sistemas:

Empenhamento da despesa:

orçamentário:

Créditos Disponíveis

a Despesa Empenhada

Gravame da despesa liquidada;

financeiro-patrimonial:

Despesa Realizada

Secretaria X

a Despesas Liquidadas de Competência  
adiantamento

orçamentário:

Despesa empenhada  
a Execução da Despesa  
Entrega do numerário:

Financeiro-patrimonial:

Despesas Liquidadas de Competência  
Adiantamentos a Bancos  
Responsabilidade do concessionário:

compensado:

RESPONSÁVEIS POR ADIANTAMENTOS  
Fulano de tal  
a ADIANTAMENTOS A LIQUIDAR  
Recolhimento de saldo (até 31-12):

financeiro-patrimonial:

CAIXA (p ex)  
a DESPESA REALIZADA  
Secretaria X  
Anular de despesa (saldo):

orçamentário:

DESPESA EMPENHADA  
a CREDITO DISPONÍVEIS  
Secretaria X  
EXECUÇÃO DA DESPESA  
a DESPESA EMPENHADA  
Baixa de responsabilidade (aprovação das contas):

compensado:

## ADIANTAMENTO A LIQUIDAR

a RESPONSÁVEIS POR ADIANTAMENTOS

Fulano de Tal

Dependendo das circunstâncias, serão necessários outros lançamentos, naturalmente. Assim, por exemplo, se o saldo do adiantamento for recolhido depois do encerramento do exercício, far-se-á:

\* no sistema financeiro-patrimonial:

CAIXA (p ex)

a RECEITA REALIZADA

\* no sistema orçamentário:

EXECUÇÃO DA RECEITA

a PREVISÃO DA RECEITA

## 15 - DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

O orçamento poderá incluir dotações para atendê-las.

A idéia é atinga. A Lei nº 4320-64 patenteou-a, com o objetivo, parece, de simplificar seu processamento, independentemente da apuração de reponsabilidade. A previsão está no artigo 37:

"As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamentos respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica".

Observe-se que esse dispositivo menciona, também, "os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício".

Perguntava-se: quais serão esses compromissos ?

Veio o Decreto Federal nº 63.115, de 15-01-68, para

regulamentar a norma em tela, que prescreve, em seu artigo 1º:

"Poderão ser pagas por dotação para 'despesas de exercícios anteriores', constantes dos quadros discriminativos de despesas das unidades orçamentárias, as dívidas de exercícios encerrados devidamente reconhecidas pela autoridade competente".

No parágrafo único, a explicitação:

"As dívidas de que trata este artigo compreendem as seguintes categorias:

I - despesa de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria;

II - despesas de 'Restos a Pagar' com prescrição interrompida, desde que o crédito respectivo, mas que pudessem ser atendidas em face de legislação vigente".

Entretanto, persiste a dificuldade no tocante ao item III, porquanto o reconhecimento do compromisso não fica condicionado à existência, no período anterior, de crédito próprio ou de saldo na dotação, se ela estivesse consignada no orçamento de origem.

Acredita-se que as despesas enquadráveis nessa regra estatuída, em princípio, serão aquelas que normalmente poderiam correr à conta de verbas próprias, mas para as quais a administração, por desconhecimento, não previu os recursos: indenizações, restituições, novas vantagens pecuniárias concedidas por lei aos servidores etc. Relativamente à hipótese de inexistência ou insuficiência de saldo, talvez

possam ser considerados os aumentos, em níveis não-previstos, de tarifas, por exemplo (de energia elétrica etc); variações cambiais acima do projetado será possivelmente outro caso.

Na prática, constata-se, com freqüência, que esse mecanismo vem sendo mal-usado: são realizadas quaisquer despesas à revelia da Lei de Meios - o que fere frontalmente norma constitucional, conforme já se estudou. O artigo 37, ainda que regulamentado, tem dado origem a erros e fraudes. Impõe-se mais rigorismo de parte dos órgãos de controle, especialmente dos Tribunais de Contas.

A matéria requer reexame, precisa ser melhor disciplinada.

Opina-se pelo retorno ao procedimento que predominou antes; as despesas de anos anteriores, ou de exercícios encerrados, sendo atendidas, após cabal justificativa e comprovação, mediante crédito especial; os credores eram listados, explicavam-se as razões que imperiam a realização dos gastos em época hábil, com observância das normas processuais pertinentes, as despesas eram convenientemente classificadas etc. Tudo era feito com mais seriedade.

## 16 - RESTOS A PAGAR

Existe dois aspectos importantes:

\* Individualização dos credores e prescrição.

### 16.1 - Individualização dos credores

Artigo 92 da lei 4.320-64, lê-se:

"O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas dos não-processadas".

### 16.2 - Prescrição

As normas gerais desse instituto estão consubstanciadas no Código Civil.

O Decreto nº 20.910, de 06-01-32, rege a prescrição das dívidas da Fazenda Pública. Atente-se para o preceituado em seu artigo 1º:

"As dívidas passivas da União, Estado e do Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a

Fazenda federal, estadual ou municipal, seja quala for a sua natureza, prescrevem em cinco anos, contados da data de ato ou fato do qual se originarem".

Os parágrafos do citado artigo 3º Decreto-Lei nº 836, dispõem:

"Parágrafo 1º Os restos a pagar mencionados no item I deste artigo terão vigência de cinco exercícios, a contar do exercício seguinte àquele a que se referir o crédito.

Parágrafo 2º Os restos a pagar mencionados no item II deste artigo terão a vigência de dois exercícios, a contar do exercício seguinte àquele a que se referir o crédito".

Portanto, nos termos do Decreto-lei nº 836, que trata da apuração do resultado financeiro, os restos referentes às despesas definidas no inciso I do artigo 3º têm vigência de cinco anos.

Enquanto os relativos às despesas de transferências vigem por dois anos.

## CONCLUSÃO

De tudo quanto foi escrito, prefere-se pôr em relevo três pontos:

a) a despesa, para ser legítima e válida, há de ser efetuada em conformidade com o Direito (princípio da legalidade), com a moral da instituição (princípio da moralidade) e com o interesse público (princípio da finalidade);

b) o acompanhamento pari passu da realização da despesa constitui condição sine qua non à fiel execução do orçamento e dos programas de trabalho, com pleno atendimento das normas legais e regulamentares de caráter administrativo, contábil e financeiro; e

c) as contadorias e os Tribunais de Contas desempenham mister proeminente no moderno e eficiente controle que todos querem seja, de fato, implantado no Brasil.

Lembra-se que os cidadãos podem, devem mesmo, exercer amplamente o direito de denunciar despesas ilegais, imorais ou que se desviem do interesse público, para beneficiar pessoas, grupos, partidos etc. ou, ainda, que representam desperício. Com efeito, a perda econômico-social

que o Brasil sofre com a fraude e o desperdício é incomensurável. A sociedade brasileira está pagando preço altíssimo pela ignorância, defeituosa e pela desonestidade.

### REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- 01 - ANGELICO, João. Processamento das receitas públicas. São Paulo, Atlas, 1973.
- 02 - A Despesa Pública. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.
- 03 - SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental. São Paulo, Atlas, 1991.