



PARECER

CORDEIROPOLIS – SP

▪ Câmara Municipal

Análise e avaliação do projeto de lei municipal das Diretrizes Orçamentárias, nº 14, de 24 de abril de 2015.

CONSULTA

O Sr. Alben de Oliveira, Diretor Geral da Câmara Municipal de Cordeirópolis, Estado de São Paulo, solicita-nos parecer sobre o projeto da LDO, para fins de subsidiar os trabalhos da Comissão de Finanças e Orçamento daquela instituição.

RESPOSTA

Preliminarmente, esclareça-se que a função das Diretrizes Orçamentárias, **peça** introduzida pela Constituição da República de 1988 no sistema de planejamento governamental, é a de indicar os caminhos ou os cursos de ação das atividades governamentais refletidas no orçamento anual, no sentido da concretização dos objetivos da entidade pública sem qualquer dificuldade ou obstáculo.

A Constituição da República de 1988, conforme o seu art. 165, § 2º, estabeleceu para aquele documento, as seguintes diretrizes-padrão, nas quais a entidade governamental pode, para melhor pô-las em prática, segregá-las em diretrizes específicas e locais, quais sejam:

1. Metas e prioridades para a administração pública

Sob esta diretriz a entidade governamental discriminará as prioridades com as respectivas metas que deverão ser alcançadas no período, para o qual se elabora o orçamento. Evidentemente, não se vai descrever as ações que já estarão descritas no Plano Plurianual, mas o que se deve fazer para que sejam executadas a fim de que as respectivas metas sejam concretizadas nas várias áreas de atuação do Município, tais como Educação, Saúde, Administração e etc.

2. Orientação para a elaboração do orçamento,



Nesta diretriz serão descritas as metodologias de natureza estatística para a previsão das receitas e das despesas. Por exemplo, que metodologia deve ser adotada na previsão do IPTU ou do ISSQN, ou como prever os gastos para a educação, para a saúde etc.

Demais disso, é necessário que se atenda ao que está determinado no art. 12 e parágrafos da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), dentre os quais se destaca o § 3º que dispõe que o Poder Executivo colocará à disposição do Poder Legislativo e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de sua proposta orçamentária, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Ainda, nesta diretriz, conforme o seu art. 4º, §§ e incisos respectivos, combinado com o seu art. 5º, III, se verifica que a Lei Complementar nº 101/2000, ampliou a sua função, com a adoção das seguintes diretrizes complementares, as quais lhe deverão ser alocadas, conforme se indica a seguir:

- **Equilíbrio entre receitas e despesas (art. 4º, I, a)** – descrever as providências que devem ser adotadas no sentido de se obter este objetivo: aqui se descreverão as ações a serem adotadas no sentido de promover a compatibilização das despesas com as receitas.
- **Limitações de empenhos (art. 4º, I, b):** nesta diretriz complementar se descreverão os critérios que orientarão as restrições sobre as despesas no sentido de se manter a compatibilização com as receitas, caso estas frustrem as expectativas de aumento nas respectivas arrecadações. Lembra-se, contudo, que não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias (ver. Art. 9º, § 2º, LC 101/2000 – LRF).
- **Custos e avaliação de resultados (art. 4º, I, e),** - descrever as normas e metodologias de reconhecimento e apropriações de custos, bem como de avaliação de resultados. Um sistema de custo, pode ter por objetivo: I – Formação de preços para atividades de produção de produtos para venda e/ou prestação de serviços; II – Ajudar a Administração na decisão de alocar os recursos necessários à execução de outras atividades ou serviços a serem prestados à sociedade.
- **Condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas e privadas (art. 4º, I, f),** - a destinação de recursos públicos para, direta ou indiretamente,



cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas, deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em crédito adicional especial. Esta determinação é aplicada a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, no caso do Município. Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções, a participação em constituição ou aumento de capital e as transferências voluntárias na forma disposta no art. 25, parágrafos e incisos respectivos da Lei Complementar nº 101/2000.

- **Reserva de Contingência, (art. 5º, III)**, cuja autorização obrigatória na Lei Orçamentária fará menção à forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, e à destinação ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. A LDO poderá prever um percentual da Reserva de Contingência para o Poder Legislativo, ainda que menor que o estabelecido para o orçamento do Poder Executivo, que terá a mesma finalidade.

3. Alterações na legislação tributária,

Toda e qualquer alteração na legislação tributária do município deverá ser precedida de autorização da Lei de Diretrizes Orçamentárias, para ser aprovada na Lei pertinente. Assim, alterações em alíquotas tributárias, institucionalização de taxa, seja por prestação de serviços, seja pelo exercício do poder de polícia, deverá ser sempre autorizada previamente na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

As concessões de incentivos fiscais, as anistias, remissões e outros atos que possam caracterizar ou implicar redução discriminada de tributos ou contribuições, na forma do art. 14 e respectivos incisos e parágrafos da Lei Complementar nº 101/2000, a LRF, deverão ser previamente autorizados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

4. Política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Neste caso, é muito difícil encontrar algum Município que tenha agência financeiras com este objetivo, o que não impedirá, entretanto, que haja uma diretriz no sentido de incentivar o poder público local a alocar recursos no seu orçamento para o desenvolvimento industrial ou mesmo agro-pecuário, voltados para o crescimento sócio-econômico local. Por exemplo: Constituir um Fundo Especial, por lei municipal, com a indicação de certas receitas e a elaboração de um



programa especial de trabalho, mediante o qual serão desenvolvidas ações de cooperação financeira com as classes produtoras no sentido de desenvolver a economia local.

5. Alterações na legislação de pessoal

De acordo com art. 169, *caput*, da Constituição da República, a despesa com pessoal ativo e inativo do Município não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar (ver arts. 18 a 24, §§ e incisos respectivos da LC 101/2000), entendendo-se que a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades de administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas, conforme dispõem o § 1º e seus incisos I e II, daquele artigo:

- Se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesas de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes, e
- Se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

6. Anexos

O documento *Diretrizes Orçamentárias* será acompanhado de um anexo cujo conteúdo dirá respeito às metas fiscais, conforme o determinado no referido art. 4º, §§ 1º e 2º e respectivos incisos e alíneas.

Acompanham, pois, as Diretrizes Orçamentárias:

- As metas anuais, estabelecidas em valores correntes e constantes, relativas a receitas e despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.
- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior.
- A memória e a metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica.
- A evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com alienação de ativos.



- A avaliação da situação financeira e atuarial que abrangerá o regime próprio de previdência social dos servidores públicos do Município.
- A estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
- Anexo de riscos fiscais, em que serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar contas públicas, com informações sobre medidas a serem providenciadas, caso se concretizem.

O documento *Diretrizes Orçamentárias* deverá ser aprovado por Lei Municipal em sessão legislativa que não poderá ser interrompida sem a aprovação do respectivo projeto de lei, conforme o disposto no § 2º do art. 57 da Constituição da República, e terá vigência anual, podendo, entretanto, durante o exercício financeiro, ser alterado por mudanças nas prioridades governamentais.

7 – Avaliação do projeto de lei municipal das Diretrizes Orçamentárias, nº 14, de 24 de abril de 2015.

Com base na parte introdutória deste trabalho, avaliou-se o projeto de lei em epígrafe que nos propicia apresentar as seguintes considerações:

a) Estrutura básica do projeto de lei de diretrizes orçamentárias

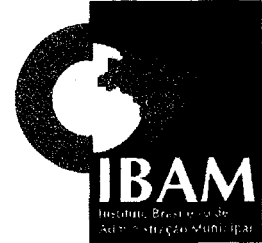
A estrutura básica do projeto de lei, objeto da consulta, conquanto o seu conteúdo esteja em sua maior parte compatibilizado com as disposições estabelecidas na Constituição Federal deveria seguir a ordem didática de apresentação dos temas como mencionada na parte introdutória deste trabalho, o que, sem dúvida alguma, daria mais clareza aos objetivos e ao próprio conteúdo, como a seguir se exemplifica:

Capítulo I – Disposições Preliminares

Capítulo II – Das prioridades

Capítulo III – Da Metodologia de Elaboração do Orçamento

- Seção I – Constituição e metodologia de projeção das receitas municipais
- Seção II - Constituição e metodologia de projeção das despesas municipais
- Seção III – Do equilíbrio entre receitas e despesas
- Seção IV – Das limitações de empenhos



- Seção V – Dos custos e avaliação de resultados
- Seção VI – Das Condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas e privadas
- Seção VII – Da Reserva de Contingência

Capítulo IV – Das alterações na legislação tributária,

Capítulo V - Política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Capítulo VI – Das Alterações na legislação de pessoal

Capítulo VII - Dos Anexos Fiscais

Capítulo VIII – Das disposições finais

b) Das metas e prioridades da administração municipal

Recomenda-se uma revisão no art. 2º caput para enfatizar a alocação dos recursos orçamentários às atividades já implantadas e implementadas, além dos projetos de vital importância referidos no Plano Plurianual.

c) Transferências municipais.

Recomenda-se uma revisão nos conteúdos dos dispositivos que compreendem o capítulo XI, que trata das transferências de recursos a pessoas físicas e jurídicas sob a forma de subvenções, sociais e econômicas, contribuições e auxílios, considerando-se o que se segue:

- Subvenções, sejam sociais ou econômicas, exigem a contraprestação de serviços. As sociais, geralmente feitas mediante convênios entidades sem fins lucrativos que atuam nas áreas da educação, da saúde, da assistência social e da cultura, observando o que dispõem os arts. 12, § 2º, I e II, 16 e parágrafo único, 17, e 18 e parágrafo único, I e II, todos da Lei 4320/64;
- Contribuições, art. 12, § 2º, da Lei 4320/64; e
- Auxílios, art. 12, § 6º e art. 21 e parágrafo único, Lei 4320/64.

Demais disso, deverão ser observados as regras do art. 83, da Lei 4320/64 e arts 70, parágrafo único e 74, I e II, da Constituição Federal.

d) Alterações orçamentárias



Os dispositivos, arts. 21 e 22 e respectivos parágrafos únicos, que tratam das alterações orçamentárias, precisam ser revistos, posto que há uma certa confusão nos conceitos de créditos adicionais especiais e suplementares, que estão em desacordo com as disposições do art. 40 a 46, parágrafos e incisos respectivos, da Lei 4320, de 17 de março de 1964, combinado com o disposto no art. 167, V, da Constituição Federal, bem como com os referentes aos remanejamentos, transposições e transferências, que também estão em desacordo com o disposto no art. 66, parágrafo único da Lei 4320/64 e art. 167, VI, da Constituição Federal.

As alterações orçamentárias classificam-se em créditos adicionais, remanejamentos, transposições e transferências de recursos de uma dotação para outra, cujos conceitos são os seguintes:

I - Créditos adicionais:

- ***Suplementar***, cuja abertura por Decreto do Executivo é autorizada por lei específica para reforço de dotações insuficientemente consignadas no orçamento geral ou em crédito especial.
- ***Especial***, cuja abertura por Decreto do Executivo é autorizada por lei específica, podendo ser suplementado, desde que a dotação seja insuficientemente consignada para o que se constitui em seu objetivo.
- ***Extraordinário***, aberto inicialmente por Decreto do Executivo, que será apresentada para o Poder Legislativo, para aprovação e transformação em Lei. O crédito extraordinário também poderá ser suplementado, desde que as respectivas dotações sejam insuficientes para atender os objetivos pretendidos.

A autorização para abertura de crédito suplementar no orçamento geral e/ou crédito especial poderá estar contida nas respectivas leis autorizativas. A abertura do crédito suplementar e/ou especial também dependerá da observância da regra contida no art. 43, parágrafos e incisos da Lei nº 4320/64.

II – remanejamentos, transposições e transferências, na forma disposta no art. 167, VI da CF:



Os remanejamentos, as transposições e as transferências, serão autorizadas sempre por leis específicas e em ocasiões específicas, observando o seguinte:

- Os **remanejamentos**, quando se tratar de movimentação de pessoal, serão autorizados na Lei orçamentária, conforme dispõe o parágrafo único do art. 66 da Lei 4320/64. Quanto, entretanto, forem motivados por reformas administrativas, serão autorizados na lei que autoriza a reforma;
- As **transposições** serão autorizadas por leis específicas quando o Chefe do Poder se decidir por repriorizações de ações previamente planejadas e programadas e até mesmo incluídas no Plano Plurianual (PPA). Neste caso, a lei autorizará as transposições de remanescentes orçamentários de projetos repriorizados de uma função ou subfunção para outra subfunção da mesma função ou de função diferente;
- As **transferências**, no âmbito das categorias econômicas, estão na mesma situação das transposições.

e) - Restos a pagar processados e não processados

É motivo de preocupação o conteúdo do art. 26, do projeto de lei, objeto da consulta, que trata das despesas empenhadas e não pagas até o final de 2016, as quais serão inscritas como restos a pagar processados e não processados, e para comprovação da aplicação dos recursos nas áreas da educação e da saúde terão validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Vejamos o que estabelece o art. 36, da Lei nº 4.320/64:

Art. 36. *Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.*

Parágrafo único. *Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.*



O *caput* do dispositivo encerra as seguintes idéias, a nosso ver, bem claras, quais sejam:

- o que sejam Restos a Pagar;
- a composição dos Restos a Pagar;
- a distinção entre as despesas empenhadas em grupos de *processadas* e *não processadas*. A partir do entendimento destes grupos é que se apropriam as despesas efetivas como consumo de ativos na prestação de serviços ou produção de bens. Desta forma, somente devem ser reconhecidas no exercício, como consumo efetivos de ativos, aquelas despesas que retratam a execução plena de um contrato, de um convênio ou de uma lei, cujo procedimento caracteriza a aplicação efetiva do regime de competência para as despesas nos subsistemas de contabilidade financeira e patrimonial.

Note-se, contudo, que, por muito tempo, pensou-se sempre haver duas categorias de Restos a Pagar:

- aqueles resultantes da despesa processada, isto é, que já estavam em fase de pagamento quando se esgotou o exercício financeiro;
- aqueles oriundos de despesas simplesmente empenhadas, mas cujo processo de pagamento não se tinha ultimado. Em realidade um grande equívoco de interpretação do dispositivo ora em comento.

O que, realmente, o dispositivo nos apresenta é o seguinte:

- que **Restos a Pagar** são obrigações assumidas para o efetivo pagamento, após o reconhecimento da certeza de liquidez do credor, as quais, nesta composição, compreendem – primeiro, *Restos*, a diferença entre dois valores (o primeiro que corresponde ao volume total de obrigações assumidas no exercício e o segundo, que corresponde ao volume destas obrigações pagas, neste mesmo período) e, segundo, a locução prepositiva aditiva *a Pagar*, cuja função é indicar que compromissos assumidos por determinações em leis, ou ainda por aquisições de bens e serviços, deverão ser pagos no exercício seguinte àquele em que se originaram;



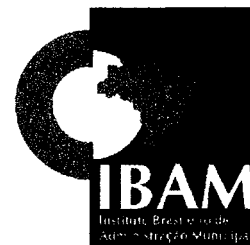
- que a composição dos **Restos a Pagar** é, exclusivamente, de obrigações a pagar, efetivamente reconhecidas como tal, na qual se verifica que o implemento de condição está cumprido, nos termos do art. 58 desta lei. Isto significa afirmar que a expressão *Restos a Pagar* dispensa o qualificativo *Processados*, posto que seria uma redundância;

A despesa empenhada, a que se realiza durante a execução do orçamento, para o cumprimento dos contratos, dos convênios e das leis que criam obrigações específicas para o Estado, contudo, será diferenciada nos seguintes momentos:

- naquele em que o empenho é feito inicialmente sobre a dotação fixada para a despesa e que se revela apenas como uma provisão orçamentária para dar início ao cumprimento de um contrato, de um convênio ou mesmo de uma lei, conforme estabelecido no art. 60 desta lei. Neste caso, diz-se que é despesa empenhada não processada ou a processar;
- naquele em que se verifica que o implemento de condição, resultante da execução do contrato ou do convênio, ou mesmo da lei, foi ou não cumprido. Quando a verificação constata o cumprimento do implemento de condição, diz-se então que a despesa empenhada está liquidada, processada ou pronta para o pagamento. É inscrita pela Contabilidade no subsistema financeiro como *Obrigações a Pagar do Exercício*. Neste caso, quando o pagamento não é efetivado durante o período em que se originou ou até o dia 31/12, neste dia, o credor, líquido e certo, terá o seu crédito inscrito efetivamente como **Restos a Pagar**.

Os **Restos a Pagar** devem distinguir-se do **Serviço da Dívida a Pagar**, pois este refere-se a despesas financeiras com juros e amortizações empenhadas e não pagas, enquanto aqueles referem-se a despesas administrativas com pessoal, material de consumo e outras.

Em **Restos a Pagar**, repita-se, só devem ser inscritas aquelas obrigações decorrentes de contratos, convênios ou de leis, cuja certeza de liquidez do credor já tenha sido verificada e constatada pela administração da entidade.



As despesas pendentes de regularização são aquelas relativas a eventual pagamento efetuado sem cobertura orçamentária, ou além da dotação, desde que o crédito adicional regularizador não seja obtido dentro do próprio exercício. Aliás, essas despesas ou obrigações contraídas sem a devida autorização devem ser levadas à conta de quem as autorizou indevidamente, conforme determina o art. 83 desta lei.

Deve-se, contudo, esclarecer que a Contabilidade registrará nas chamadas **Contas de Compensação** a execução orçamentária da receita e da despesa, a fim de se evitar que no *Passivo Financeiro* da entidade, no que respeita às despesas, sejam registrados os empenhos de contratos e de convênios que não se processaram efetivamente, ou cujas obrigações não foram reconhecidas efetivamente como tais.

Muitos balanços, como consequência de interpretação equivocada do dispositivo ora em comento, têm apresentado no Passivo Financeiro a conta **Restos a Pagar Não Processados**, que indica que os respectivos fatos geradores das obrigações e, conseqüentemente, das contrapartidas, não se efetivaram no exercício. Este procedimento, sem dúvida alguma, prejudica a informação sobre a situação econômico-financeira da entidade, a qual não é evidenciada corretamente pela Contabilidade, posto que apresenta dívidas que ainda não foram concretizadas ou ratificadas pela Administração, conquanto elas poderão interferir nessa situação. Daí a necessidade de quando se elaborar o fluxo de caixa, o saldo deste que passa para o período seguinte, deverá ser demonstrado com esta futura afetação.

Assim, em razão do mencionado procedimento, vários resultados, tais como o financeiro, o primário, o nominal e, até mesmo, a situação líquida patrimonial, sofrem as conseqüências danosas dessa interpretação equivocada, o que nos leva a recomendar a extinção da conta *Restos a Pagar Não Processados*, por que, em realidade, estes não existem. O que existe, sem a menor dúvida, são contratos e convênios em franca execução, de vigências plurianuais, cujo reconhecimento das



obrigações dependerá do cumprimento de alguma exigência no período seguinte, ao qual, portanto, a despesa efetiva pertencerá.

O art. 57, I e II, da Lei Federal nº 8.666/1993, com as modificações que lhe foram introduzidas, dispõe sobre a vigência dos contratos que ficará adstrita à vigência dos créditos orçamentários, exceto quanto aos relativos:

- 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;
- 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 60 meses.

Por isto, as **Contas de Compensação** em que se deve escriturar a execução orçamentária são da maior importância, e, para os casos referidos, pode ser utilizada uma conta que expresse a realidade dos fatos tal como **Despesas Contratuais/Conveniadas em Execução**, que será inscrita no Passivo Compensado.

O parágrafo único trata da vigência do crédito plurianual, o qual deve ser estudado em conjunto com o art. 57, I e II, da Lei 8.666/1993, já mencionado. Em realidade, o que o dispositivo procura esclarecer tem relação com as despesas contratuais ou conveniadas de execução plurianual, inclusive as resultantes de contratos de adesão, que se tratou no parágrafo anterior. É evidente que, enquanto não houver o processamento definitivo da obrigação e da sua contrapartida, não existem **Restos a Pagar**, na acepção mais técnica da expressão. Este somente existirá quando do efetivo reconhecimento da certeza de liquidez do credor, que poderá se dar, inclusive, no fim da execução da fase, ou da integralidade do contrato ou do convênio.

Assim, os empenhos que correm à conta de créditos de vigência plurianual e que se refiram aos contratos e/ou convênios de execução plurianual devem ter o mesmo



tratamento dos créditos de vigência anual, ou seja, o ato de empenhar é apenas uma provisão orçamentária e quando não processado deve ser inscrito, como recomendado, em **Despesas Contratuais/Conveniadas em Execução**, sendo escriturados nas **Contas de Compensação**. Uma vez processados, são inscritos em **Restos a Pagar** como provisão financeira no **Passivo Financeiro** para compromissos a pagar.

Entretanto, nos parece que a interpretação do inciso II, do art. 35 da Lei 4.320/64 é que tem levado a conclusões equivocadas com relação ao reconhecimento da despesa na sua efetividade, quando o dispositivo trata exclusivamente de reconhecer apenas o volume de empenhos feitos no exercício. A realização, ou seja, o reconhecimento da despesa como consumo de ativos, conforme o art. 60 daquela lei, aqui como contrapartida de obrigações a pagar ou de caixa, é feito pelo seu fato gerador e este pode ocorrer em qualquer período, inclusive naquele em que o empenho se originou.

Entenda-se que o simples ato de empenhar não significa realização de despesa, em hipótese alguma, daí por que não se aceitar a figura dos **restos a pagar não processados**.

De conformidade com o disposto com o art. 55, V, da Lei 8.666/93 (Lei de Licitação e Contratos), uma das cláusulas necessárias é **o crédito pelo qual correrá a despesa**, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica. Ora, esta norma é que vincula o empenho ao contrato que se reflete pelo documento **nota de empenho** que é emitido, obrigatoriamente, pela entidade governamental para comprovar ao contratado de que o valor do contrato foi empenhado em seu favor e que ele o receberá desde que o implemento de condição seja cumprido.

Diante do exposto, por ser parte integrante do contrato, não é possível cancelar o empenho apenas para compatibilizar o volume de obrigações a pagar com as disponibilidades monetárias (caixa, bancos e créditos a receber), como muitos Municípios vêm fazendo, ou seja, utilizam-se do conceito equivocado de que cancelado



o empenho, a obrigação a pagar está cancelada. Ledo engano !!! Sai pior a emenda que o soneto.

Cancelamento de empenhos só é possível nas seguintes situações:

- Por inadimplência contratual por parte do contratado. Neste caso, é necessário que a entidade proceda à denúncia a fim de que a inadimplência seja oficialmente declarada;
- Por questões pura e simples de repriorização dos gastos, mas antes do início da execução do contrato. Uma vez iniciada a execução, não é mais possível cancelar o empenho, a não ser no caso já exposto. O valor do empenho, ocorrido este fato, retorna à dotação de origem;
- Por prescrição da ação judicial por parte do credor para garantir o recebimento do seu crédito. Neste caso, o reempenhamento se dará pela dotação de despesas de exercícios anteriores, conforme prescrito no artigo 37 da Lei 4.320/64.

Recorrendo-se ao parágrafo único art. 92, da Lei nº 4.320/64, encontramos a mesma regra referente à distinção entre as despesas processadas das não processadas para a inscrição dos credores em restos a pagar, conforme está determinado no art. 36, mencionado no início deste trabalho, se não vejamos:

Art. 92 – A dívida flutuante compreende:

.....
.parágrafo único – O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas d processadas das não processadas.

Mais uma vez, a Lei dispõe sobre a necessidade de se distinguir as despesas realizadas, ou seja, aquelas cujos respectivos objetos se concretizaram, na forma do art. 60, da mesma Lei, daquelas por realizar, ainda que estejam em plena execução, e transferidas para o período seguinte, a fim de que os resultados e a própria situação financeira, exposta no **passivo financeiro** como dívida flutuante, não fossem afetados,



com reflexos na situação líquida patrimonial, o que, entretanto, não significa abandoná-las no momento da elaboração da demonstração do fluxo de caixa final.

O que se quer dizer, é que os contratos em franca execução ou despesas em processamento, transferidos do período anterior, poderão afetar o saldo de caixa final e com qual se inicia o período seguinte, ou seja, saldo final menos as despesas em processamento.

Em realidade, se está mencionando o **princípio da competência** para as despesas realizadas, ou seja, cujo fato gerador ocorre no exercício em que o implemento de condição foi cumprido, e não na forma com vem sendo interpretado o inciso II, do art. 35, da mencionada Lei nº 4.320/64, que dispõe que pertence ao exercício a despesa nele apenas legalmente empenhada, o que não significa que tenha sido realizada.

f) Custos e avaliação de resultados

O art. 12 e seu parágrafo único tratam da apuração de custos pela liquidação da despesa. Em realidade a implantação e a implementação de sistemas de custos e de avaliação de resultados dependem e muito do conhecimento profundo das atividades da organização, o que implica um estudo aprofundado de todas essas atividades.

A forma pela qual o dispositivo determina a apuração de custos não está correta, ou seja, pela liquidação da despesa. Liquidação significa verificar se o fornecedor entregou o material,; se a obra foi executada ou se o serviço foi prestado. Esse procedimento antecede o pagamento daquele que foi identificado como credor, como dispõe o art. 92, parágrafo único, da Lei 4320.

Custo, propriamente dito, a sua apuração se faz a partir do consumo efetivo do recurso alocado à atividade, e não a partir da liquidação. Um sistema de custos, além de conhecer as atividades da organização, requer a adoção de uma metodologia de reconhecimento e apropriação de custos, o que inclui, por exemplo, depreciação dos bens móveis e imóveis (edifícios) etc.

O outro tema, a avaliação de resultados, o seu desenvolvimento vai depender da decisão da administração sobre o que é necessário avaliar e qual o tipo de avaliação que se quer



processar, se o resultado é financeiro, econômico e/ou social. Para tanto, é necessário organizar um elenco de indicadores apropriados para serem utilizados nessas atividades.

Assim, recomenda-se uma revisão na redação do dispositivo, ora mencionado, a fim de que se evite problemas futuros.

8 – Conclusão

Por último, recomenda-se a revisão completa dos dispositivos que compõem o conteúdo do projeto de lei, objeto da consulta, tendo em vista os conceitos emitidos, bem como sugere-se a adequação às diretrizes básicas e complementares aqui mencionadas, para tornar a Lei mais didática e de fácil compreensão.

É o parecer

Heraldo da Costa Reis

Coordenador do CEIF – ENSUR/IBAM

(Finanças, Orçamento, Contabilidade)

Tel. 21.21429732