



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**PREFEITURA MUNICIPAL DE SANT'ANA DO LIVRAMENTO**  
**"Palácio Moisés Viana"**  
**Unidade Central de Controle Interno**

**INFORMAÇÃO UCCI Nº 007/10**

**UNIDADE SOLICITANTE: Gabinete do Vice-Prefeito**

**ASSUNTO: Notificação UCCI nº 004/10 – Anulação de empenhos SISPREM.**

No cumprimento das atribuições estabelecidas nos art. 31 e 74 da Constituição Federal, na Lei Municipal 4.242, de 27/09/01, e demais normas que regulam as atribuições do Sistema de Controle Interno, referentes ao exercício do controle prévio e concomitante dos atos de gestão, e visando a orientar o Administrador Público, expedimos a seguir nossas considerações.

## **1 DA PRELIMINAR**

Trata o presente expediente de encaminhamento formulado pelo Sr. Leonel Amorety Gornatti, Vice-Prefeito do Município, através do Ofício GVP/LAG – 067/2010, de 20 de abril de 2010, que solicita:

*“... esclarecer mais sobre a extensão dos reflexos da decisão de anular os empenhos informados, no valor de R\$ 6.881.884,90.  
...por isso solicitamos ampliar a avaliação dos reflexos da medida, nos registros contábeis, de fim do exercício...”*

Outrossim, cabe salientar que fica, desde já, estabelecido que, das rotinas de trabalho adotadas pela UCCI, cabe, primordialmente, apontar e fiscalizar irregularidades e que o atendimento às consultas ou informações, em nenhuma situação, constitui prejulgamento de fato ou caso concreto, conforme dispõe o art. 5º, § 3º, do Regimento Interno desta UCCI.

## **2 DA LEGISLAÇÃO**

- Constituição Federal de 1988;
- Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964;
- Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Normas Brasileiras de Contabilidade;
- Portarias do TCE/RS

## **3 DO MÉRITO**

Adentrando no mérito das questões trazidas à colação, passaremos a tecer as seguintes considerações.

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

Na Administração governamental, ainda que não seja diferente essa premissa, qualquer que seja a despesa, independentemente do seu objeto, só poderá ser realizada quando a lei autorizá-la.

Na fixação das despesas orçamentárias, podemos caracterizar as despesas em dois grandes grupos: as de natureza obrigatória e as de natureza discricionária.

As despesas de natureza obrigatória são aquelas, cuja execução, o ente público não tem a discricionariedade para suspender. Os montantes correspondentes a estas despesas são fixados, levando em consideração as condições de elegibilidade determinadas em lei. Entre os exemplos de despesas de natureza obrigatórias podemos citar: o pagamento de pessoal e encargos sociais; as sentenças judiciais; os benefícios previdenciários; os gastos mínimos com educação e saúde; entre outras.

Já as despesas de natureza discricionária são aquelas geradas a partir da disponibilidade de recursos orçamentários. Podemos citar como exemplos: construção de escolas e postos de saúde em nível municipal; compra de novos equipamentos; aquisição de veículos, etc. Atente-se para o fato de que entre as despesas discricionárias existem aquelas que são essenciais para a prestação de bens e serviços à sociedade, como é o caso da manutenção das ações de Governo.

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

### **3.1 EMPENHO**

O Empenho é o primeiro estágio da despesa, sendo assim conceituado conforme o art. 58, da Lei nº. 4.320/64: "*O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição*". Nada mais é que o comprometimento do crédito orçamentário, para que o Governo tenha controle da parcela de seu orçamento já compromissada, bem como daquela ainda à sua disposição.

O Empenho é prévio, ou seja, precede a realização da despesa e está restrito ao limite do crédito orçamentário. Em complemento, o art. 60, da Lei nº. 4.320/64 define que: "*É vedada a realização de despesa sem prévio empenho*".

Será formalizado através da Nota de Empenho - NE, onde se indicarão, entre outros itens requeridos no formulário, a classificação orçamentária e a importância da despesa, o nome, CNPJ ou CPF e endereço do credor, a especificação dos bens ou serviços a adquirir, e o número do processo da licitação ou, no caso de sua dispensa ou inexigibilidade, o dispositivo legal autorizativo. O empenho torna o crédito indisponível para nova aplicação e nenhuma despesa poderá ser realizada sem prévio empenho. No entanto,

em casos especiais previstos na legislação específica, será dispensada a emissão da Nota de Empenho.

Na verdade, o empenho é uma das fases mais importantes por que passa a despesa pública, obedecendo a um processo que vai até o pagamento. O empenho não cria obrigação e, sim, ratifica a garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre o Município e seus fornecedores e prestadores de serviços.

Todavia, não é só dos contratos, convênios, acordos ou ajustes que resultam as obrigações do Município. Estas também se originam de mandamentos de leis (Constituições, Lei Orgânica Municipal, Leis Ordinárias) e regulamentos, que devem ser cumpridos, posto que não envolvem implementos de condição.

### **3.1.1 Anulação do Empenho**

A anulação do empenho é efetuada no decorrer do exercício por meio da NE da seguinte forma: (1) parcialmente, quando seu valor exceder o montante da despesa realizada; e (2) totalmente, quando o serviço contratado não tiver sido prestado, o material encomendado não tiver sido entregue ou quando a NE tiver sido emitida incorretamente.

O valor correspondente ao empenho anulado reverte ao crédito, tornando-se disponível para novo empenho ou descentralização. No encerramento do exercício, os empenhos são anulados ou, quando couber, inscritos em conta de Restos a Pagar, onde poderão permanecer até 31 de dezembro do ano seguinte.

Acompanhando a execução orçamentária do exercício de 2009 da Prefeitura Municipal, observamos que, no mês de dezembro, foram anulados empenhos liquidados referentes à Contribuição Patronal RPPS – Fundo Especial, na ordem de R\$ 6.881.884,90 (seis milhões, oitocentos e oitenta e um mil, oitocentos e oitenta e quatro reais e noventa centavos), sendo que foi alegado pela Contabilidade que tais anulações se devem a um acordo de parcelamento com o SISPREM. Todavia, tal acordo não foi realizado no final do exercício de 2009, conseqüentemente, não existia motivação legal para a anulação dos empenhos que deveriam terem sido inscritos em Restos a Pagar para posterior pagamento.

### **3.2 LIQUIDAÇÃO**

É o segundo estágio da despesa. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por fim apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar, e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho, e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. Quanto aos comprovantes de entrega de material, deverá ser designado um servidor responsável pela efetiva verificação do fornecimento de bens ou prestação dos serviços contratados. Essa fiscalização dá-se por meio de inspeção "in loco", como nos casos de obra de engenharia, por exemplo.

Nessa fase, a administração pública, o responsável pelo recebimento do material, serviço ou obra, irá verificar se o fornecedor/credor cumpriu com todas as

obrigações compactuadas, observando se a quantidade recebida, a qualidade do produto e a documentação estão condizentes com o registrado na Nota de Empenho ou Contrato. Verificada a adimplência por parte do fornecedor, a autoridade administrativa irá atestá-la no documento de recebimento (nota fiscal, recebido, comprovantes, etc.).

### 3.3 PAGAMENTO

Terceiro e último estágio da execução da despesa. É a fase da quitação da obrigação da administração pública para com o credor.

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A Lei nº 4.320/1964, em seu art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, **determinando que a despesa liquidada seja paga.**

O art. 5º, da Instrução Normativa STN nº 4, de 13 de agosto de 2002, dispõe que: *"A emissão de Ordem Bancária será precedida de autorização do titular da Unidade Gestora, ou seu preposto, em documento próprio da Unidade."*

A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

### 3.4 RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA E VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A contabilidade aplicada ao setor público é um dos ramos da ciência contábil, e, como qualquer ramo dessa, deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade da Competência e Oportunidade, além dos demais princípios.

O Princípio da Competência estabelece que as receitas e despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, e o Princípio da Oportunidade dispõe que os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Assim, segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento e, analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento e da execução orçamentária.

Procedendo assim, além de obedecer-se aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, atende-se ao disposto nos artigos 85, 89, 100 e 104 da Lei 4.320/64 bem como no artigo 50, II, da LRF, transcritos abaixo:

*Lei 4.320/1964:*

**Art. 85.** *Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial,*

*a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”*

*“Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”*

*“Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.”*

*“Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”*

#### *Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00:*

*“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:*

*[...]*

*II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”*

A LRF também determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido do exercício e dos três anteriores. Para que essa informação seja útil e confiável, também é necessário que os lançamentos observem os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

*“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:*

*[...]*

*§ 2º O Anexo conterá, ainda:*

*[...]*

*III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;*

*[...]”*

A falta de registro de direitos e obrigações oriundas de variações patrimoniais quantitativas e qualitativas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade, além da geração de informações incompletas em demonstrativos exigidos pela LRF, a exemplo do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, tendo como consequência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

A Lei nº 4.320/1964 estabelece que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas:

*“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:*

*(...)*

*II – as despesas nele legalmente empenhadas.”*

Observa-se que o ato da emissão do empenho, na ótica orçamentária, constitui a despesa orçamentária e o passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro.

O controle da disponibilidade por destinação de recursos é realizado no momento do empenho, considerando-se esse o momento da geração do passivo financeiro, conforme o § 3º, do art. 105, da Lei nº 4.320/64:

*“§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.”*

Ocorre que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva em função do fato gerador, observando os Princípios da Competência e da Oportunidade.

### **MANIFESTA-SE, portanto:**

A Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP apresenta, na sua primeira parte, a Execução Orçamentária (confronto entre a Receita e a Despesa Orçamentárias realizadas) e o seu consequente resultado (superávit ou déficit). Estas informações são vitais para a análise da administração de um gestor público, visto que ele deve obedecer a linha estabelecida na peça orçamentária por força de lei, contudo, a sua criatividade e capacidade de gerenciamento não pode e nem deve ficar restrita aos mandamentos orçamentários e, ao analisarmos o orçamento estático (como foi votado) com a sua realização, encontraremos o estilo de gerenciamento do ordenador de despesas.

Frente ao exposto, o ato de anulação dos empenhos liquidados do SISPREM resultou em informações incompletas, principalmente na Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP, do exercício de 2009, logo, em termos gerenciais, este relatório deve ser analisado com ressalvas, tanto pelos gestores públicos, quanto pelos órgãos de controle, bem como pela sociedade.

Se uma Administração Pública responsável pela gerência e controle dos registros e da cobrança destes valores não for eficiente, os resultados no Patrimônio da Entidade serão nulos, enquanto que, se um Estado ou Prefeitura possui uma estrutura ágil, moderna e dinâmica, os resultados irão aparecer positivamente no erário ao longo dos exercícios subsequentes, daí decorre a importância das informações contidas na DVP para nossa sociedade.

Estas são as considerações que entendemos pertinentes e que submetemos à sua apreciação.

É a informação.

Controle Interno, em Sant’Ana do Livramento, 27 de abril de 2010.

**Marcos Luciano de Jesus Peixoto** – CRC/RS 67.775  
Técnico de Controle Interno – Matr. F-21876