



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
DE SERGIPE - FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO - NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO "LATO SENSU"
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

JOSÉ ARNALDO ALMEIDA SILVA

FÁBIO LUIZ MORAIS REIS

**RECONHECIMENTO DA DESPESA NA CONTABILIDADE
PÚBLICA: uma abordagem sobre ambigüidades legais.**

**Aracaju-SE
2007.1**

JOSÉ ARNALDO ALMEIDA SILVA

FÁBIO LUIZ MORAIS REIS

**RECONHECIMENTO DA DESPESA NA CONTABILIDADE
PÚBLICA: uma abordagem sobre ambigüidades legais.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Núcleo de Pós-graduação e Extensão da
Faculdade de Administração e Negócios de
Sergipe como exigência para obtenção do título
de Especialista em Auditoria Governamental e
Contabilidade Pública.

Orientador: Mestre João Eudes B. Filho

**Aracaju-SE
2007.1**

JOSÉ ARNALDO ALMEIDA SILVA

FÁBIO LUIZ MORAIS REIS

**RECONHECIMENTO DA DESPESA NA CONTABILIDADE
PÚBLICA: uma abordagem sobre ambigüidades legais.**

O presente Trabalho de Conclusão do Curso apresentado ao Núcleo de Pós-graduação e Extensão da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, como exigência para obtenção do título de Especialização em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

Orientador

1º Examinador

2º Examinador

Aracaju-SE, ____ de _____ de 2007.

Dedicamos as nossas esposas e aos nossos filhos
que ajudaram nesta batalha.

AGRADECIMENTOS

O nosso primeiro agradecimento é para uma força maior que em todos os momentos difíceis nos mostrou o caminho da luz.

Às nossas esposas pelas horas em que nos permitiram crescer.

Aos nossos filhos que foram o pivô, pois procuramos vencer tendo como objetivo maior à busca do melhor para eles.

Ao nosso Orientador, Prof. Msc. João Eudes, que nos auxiliou na conclusão deste trabalho.

Aos demais professores e amigos da Pós-graduação com os quais pudemos contar inúmeras vezes.

O homem que venceu na vida foi aquele que:
cumpru sua missão; que deixará o mundo
melhor do que o encontrou; que procurou o
melhor nos outros e que deu o seu melhor.

Anônimo

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão do Curso, intitulado “Reconhecimento da despesa na Contabilidade Pública: uma abordagem sobre ambigüidades legais”, tem a finalidade de cumprir as exigências legais para a conclusão do Curso oferecido pelo Núcleo de Pós-graduação e Extensão da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, com título de Especialização em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública. Em nosso entender, constatou-se a necessidade de realizar uma abordagem sobre ambigüidades legais, considerando que nos últimos anos ocorreu uma vertiginosa produção de normas legais alusivas ao disciplinamento e controle de questões técnicas, de natureza orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas. Esses novos instrumentos, não raras vezes trazem consigo inovações que contribuem não só com critérios de controle para uma gestão transparente e responsável, mas também provocam alterações conceituais que ainda dependem de adequada interpretação e uniformização de entendimento doutrinário. Esse processo nos leva a perceber a necessidade de se fazer uma análise interdisciplinar da questão, levando-se em conta, em especial, aspectos presentes no ordenamento jurídico brasileiro. O presente trabalho expõe um ponto de vista concernente ao reconhecimento da despesa pública.

PALAVRAS CHAVE: despesa pública; reconhecimento da despesa pública, empenho, fato gerador, regime de competência.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1 Apresentação do Problema	12
1.2 Objetivo Primário	14
1.3 Objetivos Secundários	14
2. METODOLOGIA	15
3. EFICÁCIA E APLICAÇÃO DE DISPOSIÇÕES LEGAIS	16
3.1 Disposições Legais e Regulamentares sobre Despesa Pública	16
3.2 Da Revogação do Inciso do Artigo 35 da Lei 4.320/64	20
4. IMPLICAÇÕES NA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR	23
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	27
REFERÊNCIAS	31

1. INTRODUÇÃO

Assim como ocorre com as pessoas, as leis nascem, vivem e morrem. É importante lembrarmos que a maior parte das leis que vigoram atualmente não inclui outras que vigoram há não muito tempo. A lei escrita não pode eternizar-se, pois tem que enfrentar a evolução social, a mudança de costumes e toda sorte de inovações e acontecimentos inerentes ao mundo civilizado que, mais cedo ou mais tarde, tornam as coisas obsoletas (inclusive as regras); forçando o surgimento uma nova ordem, inclusive legal.

Daí o inevitável fenômeno do conflito de normas, que tanto pode se desenvolver no tempo como no espaço ou, ainda, sofrer os efeitos de uma sistematização empírica, enveredando por um cipoal onde a boa técnica é vexatoriamente ignorada. O sistema legal, rígido, estático, integra um mundo de nuances dinâmicos por excelência, no qual as relações mudam a cada instante e nem sempre as normas positivadas conseguem manter-se atualizadas.

No entanto, a lei jurídica deve procurar acompanhar essa evolução, sob pena de se tornar defasada. Assim, quando uma norma jurídica é alterada, desta se espera conteúdo e substância adaptada às novas circunstâncias. Essa alteração também deve submeter-se a um processo técnico o qual, além de promover uma adequação no aspecto material, também deve primar por acontecer de forma que o novo ordenamento legal não seja contaminado com processos desvinculados dos mais elementares princípios legislativos e jurídicos, de forma que fique assegurado lógica e estabilidade jurídica.

Normalmente, a norma jurídica adentra o ordenamento jurídico para durar, embora, às vezes apresente o termo prefixado (lei temporária) pelo legislador. O normal é que a lei vigore até que outra lei a modifique ou revogue.

Ocorre que as próprias regras principiológicas que norteiam esse nascer e morrer de leis não têm sido suficientemente claras. Existem mais de um instrumento legal disciplinando esses processos. Há institutos diversos para designar ocorrências similares como a revogação total (ab-rogação) ou parcial (derrogação).

Ademais, nossa Constituição é recente e seu bojo contempla uma série de temas cujo disciplinamento é atribuído ora a lei complementar, ora a lei ordinária. Como da sua promulgação até os dias atuais houve um lapso temporal reduzido, muitos temas aproveitam instrumentos legais produzidos sob a batuta de constituições anteriores. É a adoção da chamada “teoria da recepção”. Em síntese: tudo aquilo que não é revogado e não se conflita com a nova ordem, é recepcionado pela nova constituição. Assim, o fenômeno da recepção consiste em fazer integrar ao novo ordenamento jurídico as leis e os atos normativos produzidos sob a égide de uma constituição revogada, desde que compatíveis com a superveniente. Dessa forma, nesta teoria, são válidas leis anteriores quando são materialmente compatíveis com a atual Constituição, desprezando-se o caráter formal de criação daquela. Assim, se determinado assunto na constituição passada era regulado por simples lei ordinária ou decreto-lei e hoje necessite de lei complementar, enquanto não votada, aprovada e promulgada esta, aquela merecerá tal status e, se não conflitante, regulará a matéria até que a situação seja atualizada.

Como se vê, o campo é fértil para toda sorte de análises e comparações. Mas, para não delongar sobre esses imperativos, vamos focar naquilo que diz respeito aos objetivos desse trabalho. Isto posto, cremos que a questão é harmonizar os conflitos sob a tutela de interdisciplinaridade, adentrando um pouco na seara jurídica de modo a tentar consolidar um entendimento consistente, único, incontroverso, amparado na lei vigente.

1.1 Apresentação do Problema

No Brasil há, incontestavelmente, um positivismo exacerbado que, no afã de tornar a ordem jurídica única base de comportamento e conduta, produz um emaranhado de instrumentos legais extremamente prolixo e volumoso, resultando numa prodigalidade singular na tarefa de escrever leis, decretos, medias provisórias, resoluções, portarias, instruções normativas e outros instrumentos legais afins. Essa profusão legislativa tem provocado, não raras vezes, confusão em vez de clareza, conflito em vez de harmonia, tantos são os diplomas surgidos no ordenamento legal.

É preciso reformular essa sanha positivista que, equivocadamente, acredita que o bom funcionamento das coisas no estado de direito só pode ser obtido à custa de uma tresloucada vertigem legiferante, de intervenções intermitentes na ordem jurídica, ora com normas abusivas, ora inócuas, ora redundantes, ora conflitantes. Estamos transformando em doença crônica algo que a civilização moderna concebeu como antídoto, panacéia.

Essa característica é uma demonstração cabal de que, em verdade acreditamos ser um povo carente de capacidade de discernimento e obediência. Na base dessa distorção está a presunção primária e imatura de que para mudar qualquer aspecto da realidade, basta escrever-se uma lei. De fato, esse diapasão é alimentado pelo gosto capcioso que temos para inobservar ou desobedecer regras. Verdade seja dita, não conseguimos respeitar nem sinal de trânsito ou aviso para não fumar.

Contudo, não nos cumpre aqui estudar as vertentes sociológicas ou culturais da índole do nosso legislador e da tendência de cumprir ou descumprir lei pelo novo povo. Nosso propósito é precisamente focado. Diz respeito a interpretações de dispositivos legais

pertinentes à contabilidade pública, em especial contidos na Lei 4.320/64¹ e Lei Complementar nº 101/2000 (LRF)², acerca de tópicos específicos alusivos à circunstância basilar que nos leva ao reconhecimento da despesa pública.

Nesse esteira, surgem desdobramentos simbioticamente ligados ao tema, como empenho, fato gerador, regime de competência, liquidação da despesa e inscrição em restos a pagar.

Assim esclarecido, pretendemos tratar da correta aplicação de matéria técnica, de natureza eminentemente contábil, à luz da interpretação da vigência e eficácia dos enunciados constantes de diplomas legais que tratam de matérias intrinsecamente ligadas e que, ao nosso ver, produzem ambigüidade na aplicação prática e dubiedade na difusão doutrinária mais recente.

Parece-nos relevante o tema adiante discutido, visto que paira sobre ele uma sombra ainda não adequadamente debelada e, mesmo dizendo respeito a institutos do Direito, em especial à revogação, mesmo não sendo nossa seara acadêmica, precisa ser discutida de forma desassombrada, considerando que, ao nosso ver, essa escassez de discussão e a falta de uma interpretação doutrinária definitiva ou predominante, tem permitido coexistirem entendimentos que tentam conjugar disposições que foram sepultadas com outras nascidas por meio de uma nova ordem legal. Mister se faz compreender com clareza o que ocorreu nesse processo, provocado pela produção de novos diplomas legais.

Nesta seara, surgem novas disposições sobre o registro da despesa, trazidas à baila pela LC 101/2000, em conflito com a definição até então vigente na Lei 4.320/64, aproximando o reconhecimento da despesa pública às práticas de contabilidade privada,

¹ Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

² Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

ensejando a necessidade de debate que tenha como propósito harmonizar o correto entendimento e aplicação desses dispositivos ou, pelo menos, de maneira predominante. Por óbvio, nossa pretensão aqui será a de reavivar o debate sobre a nova legislação.

Em suma: as disposições sobre o momento do reconhecimento da despesa pública, emanadas pela Lei 4.320/64 e pela Lei Complementar Federal 101/2000 são excludentes ou o ordenamento jurídico brasileiro admite a simultaneidade de vigência e aplicação?

1.2 Objetivo Primário

- Analisar se o inciso II do artigo 50 da LRF revogou a forma de reconhecimento da despesa pública, constante do inciso II do artigo 35 da Lei 4.320/64.

1.3 Objetivos Secundários

- Analisar a admissibilidade da conta financeira “Restos a Pagar Não Processados” ao término de cada exercício social;
- Analisar algumas repercussões com o registro de despesas públicas, segundo o regime de competência;

2. METODOLOGIA

O presente trabalho balisará suas conclusões a partir da definição de qual(is) critério(s) legal(is) está(ão) em vigor para reconhecimento da despesa pública, à luz das disposições legais objeto de estudo, dos princípios gerais de direito que norteiam a ordem jurídica e o processo legislativo no Brasil e, ainda, levando-se em conta as disposições técnicas emanadas pelos órgãos normativos da área contábil.

Ademais, cerca-se de dificuldade nossa pretensão acadêmica, visto que até a presente data não verificamos na literatura disponível (esta informação não pode revestir-se de caráter de verdade definitiva, visto que o acompanhamento de todas as publicações é humanamente impossível), autores ou doutrinadores que defendam cabalmente a idéia de adoção de um ou outro critério para reconhecimento da despesa pública, seja o emanado pela Lei 4.320/64 ou o da Lei Complementar 101/2000. O que se tem de forma absolutamente predominante – e que por isso mesmo dispensa citações - é a **recomendação** para utilizar o critério trazido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O aspecto da derrogação de dispositivos da lei mais antiga não tem merecido estudos.

Sob o prisma de interdisciplinaridade, buscando harmonizar a Ciência Contábil com o Direito, não encontramos tratativas similares. É exatamente nesse contexto que fundamentaremos nossas assertivas.

3. EFICÁCIA E APLICAÇÃO DE DISPOSIÇÕES LEGAIS

3.1 Disposições Legais e Regulamentares sobre Despesa Pública

Sobre o reconhecimento da despesa pública, até a promulgação da LRF, essa caracterização circunstancial era bem definida na Lei 4.320/64, como adiante anotamos “in verbis”:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - omissis;

II - as despesas nele legalmente empenhadas”.

É conveniente salientar que esse dispositivo consta do Título IV do diploma legal em questão, que versa sobre o Exercício Financeiro. A matéria alusiva à despesa pública é tratada especificamente no Capítulo III do Título VI (Execução do Orçamento). Tal fato, contudo, não provoca qualquer dano na sua substância.

Por seu turno, os empenhos cujo objeto não tenham sido liquidados até o encerramento do ano, recebem a classificação contábil:

*“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**”. (grifos nossos)*

Ainda sob o pulsante tema da despesa pública, reza a Lei em causa:

“Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.”

Salvo melhor entendimento, a realização aqui aludida refere-se ao aspecto orçamentário-financeiro para cobertura das despesas quando estas exigem o desembolso. É fato, existem despesas ou custos que não são passíveis de empenhamento (depreciações, perdas, consumo de material estocado etc). No aspecto contábil, não vislumbramos afetação. Pelo menos no que representa a prática usual.

Com a preconização de que o empenhamento é condição *sine qua non* para o reconhecimento da despesa, esses artigos trazem ainda no seu escopo repercussões sobre outras variáveis e classificações conseqüentes dessa determinação legal, produzindo reflexos que recaem, em especial, sobre a inscrição em restos a pagar, classificando-os em *processados e não processados*. Sobre essas expressões, a doutrina não gerou controvérsia, desmistificando desde logo referirem-se às despesas liquidadas e não liquidadas, respectivamente, cuja face foi devidamente delineada no artigo 63 do diploma legal sob análise, discorrendo nos seguintes termos:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

(...) omissis:

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço (grifos nossos)

Aqui, parece-nos sobejamente oportuno lembrar que a redação dada ao inciso III de forma precursora, vincula umbilicalmente o procedimento de liquidação à ocorrência do fato gerador da despesa.

Aliás, para melhor encadeamento destas definições e do nosso entendimento, mister se faz relembrar o teor do Princípio da Competência, consoante a Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade, para reavivamos o seu sentido e espírito.

(...)

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

*§ 1º - O Princípio da **COMPETÊNCIA** determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.*

Por seu turno, a nova e rigorosa LRF trouxe novas assertivas sobre o reconhecimento da despesa pública. Como se trata de norma amparada em previsão constitucional, só por isso, já demonstra sua força e primazia. Ato contínuo, assim dispõe sobre o tema em lide no seguinte teor:

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

I - omissis

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; (grifos nossos)

Agora sim, temos o conflito estabelecido. Da forma como se apresentam, o inciso II do artigo 50 da LRF contrapõe-se com o inciso II do artigo 35 da Lei 4.320/64 e, para o nosso propósito, cumpre-nos analisar esta incongruência, haja vista que a literatura disponível insiste a “recomendar” o registro com base no princípio da competência admitindo, contudo, o registro de despesa com base no empenho.

Não temos percebido nenhuma ênfase em admitir a revogação definitiva do dispositivo mais antigo, qual seja, o que reconhece a despesa pelo mero empenho. Incorrem no mesmo comportamento os doutrinadores, as cortes de contas, articulistas, estudantes e profissionais da área. Há uma admissibilidade dessa bigamia de critérios que não achamos apropriada ou mesmo válida juridicamente. A persistência dessa incongruência não permite avanço no aspecto legal e procedimental de tema tão relevante. Cabe aqui tentarmos

demonstrar nossa posição, qual seja, a de que o dispositivo mais recente revogou o dispositivo mais antigo.

Ato contínuo, encontrando amparo o entendimento adiante defendido, outros reflexos serão inevitáveis. A inscrição em restos a pagar não processados também afigura-se como mais uma impropriedade que carece de suporte legal. Como consequência natural da adoção do Princípio da Competência, somente a transação, a ocorrência material do fato gerador pode ensejar o registro da despesa. Ou seja, somente com a liquidação estará apta a despesa a merecer o registro contábil adequado. Não existindo a liquidação, portanto, não há que se falar em despesa e, por dedução de restos a pagar não processados. Isto nos soa bastante razoável e cristalino, face das novas normas sobre a despesa pública levadas a efeito por meio da LRF.

Resta claro, a princípio, que a LC 101/2000 não veio especificamente revogar a Lei 4.320/64 em todos os seus aspectos e alcance material. Ambas têm finalidades distintas, em que pese ocorrer uma similaridade tal de temas que uma ou outra enverede no escopo da outra e, nesse liame, temas comuns são afetados. Asseveramos, por óbvio que seja, os objetivos das duas legislações são distintos. Enquanto a Lei nº 4320/64 se refere a normas gerais para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal. Por outro lado, a CF confere à Lei nº 4.320/64 o status de lei complementar, por força de teoria da recepção. No entanto, existindo algum dispositivo conflitante entre as duas normas jurídicas, prevalece a vontade da Lei mais recente.

Ato contínuo, é conveniente ressaltar que há um regramento legal que estabelece as condições e critérios para que os instrumentos legais existentes e os que adentram o

ordenamento jurídico possam estabelecer condições que atribuam validade ou determinem o perecimento das leis, assim entendidas a espécie normativa emanada do Poder Legislativo.

3.2 Da Revogação do Inciso do Artigo 35 da Lei 4.320/64

O sistema legal no Brasil possui diplomas que estabelecem as condições para vigência das leis no tempo e no espaço. Como corolário, também são estabelecidas as condições para perda ou interrupção de sua validade e aplicação. Há, ainda, os diplomas legais que surgem com termo certo para cumprir seus efeitos. São as denominadas leis temporárias, que apresentem em seu próprio escopo o termo de sua auto-extinção.

Tal missão está a cargo da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC)³. Em que pese sua idade avançada, não houve vontade política que ensejasse a promulgação de instrumento mais atual com idêntica função. Talvez houvesse um texto mais condizente com o ambiente político que norteia os rumos da sociedade brasileira.

É noção preliminar de direito, segundo os ditames da LICC, que a revogação de uma lei pode ocorrer de forma expressa ou tácita. Expressa, quando a lei revogadora exprime textualmente que a lei anterior fica revogada. Tácita, quando a lei seguinte trata inteiramente da matéria da lei revogada ou quando é com ela incompatível. Cuida do tema o art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (LICC):

"Art. 2º. Omissis

*§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, **quando seja com ela incompatível** ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior" (grifos nossos).*

³ Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942

Dúvidas fustigaram muitos desavisados quando da publicação da Lei Complementar 95, de 26 de fevereiro de 1998 que, já sob os auspícios da Constituição Federal⁴ em vigor, disciplina a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Aparentemente, numa leitura superficial, uma nova lei passara a regular os mesmos ditames que a LICC, tornando-a sem efeito pela via oblíqua. Não prospera essa tese.

É de bom grado, no sustento da não revogação do art. § 1º, artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, trazer ao debate o que dispõe a LC nº 95, considerando a redação do art. 9º da LC aludida, já alterado pela Lei Complementar Federal 107, de 26 de abril de 2001, *"in verbis"*:

"Art. 9º. A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas".

Como se vê, determina a norma complementar federal que a cláusula de revogação deve enumerar, expressamente, as leis e/ou disposições revogadas. Portanto, em pleno vigor encontra-se os critérios de ab-rogação ou derrogação previstos nas LICC, que não foi revogada e, portanto, continua válida no estabelecimento daqueles critérios de revogação parcial ou total de leis.

Salvo melhor entendimento, o reconhecimento da despesa é matéria tratada tanto no inciso II do artigo 35 da Lei 4.320/64, quanto no inciso II do artigo 50 da LC nº 101/2000 (LRF). Sem entrar no universo da polêmica, que não rende frutos aos objetivos deste trabalho, resta claro, com base no §1º do artigo 2º da LICC, que aquele dispositivo da Lei 4.320/64 está derogado, perdeu sua eficácia e validade, com a promulgação da LRF, tornando incompatível a possibilidade de existirem dois critérios para um mesmíssimo fato jurídico.

Em vista dessa posição, surge no ambiente da Contabilidade Pública outras implicações. Ora, se o reconhecimento acode somente com a ocorrência do fato gerador,

⁴ Parágrafo Único do artigo 59 da CF.

obedecendo ao Princípio da Competência, também não se pode falar em “Restos a Pagar não Processados”, como reza a parte final do artigo 36 da Lei 4.320/64, haja vista que a despesa a ser reconhecida será somente aquela liquidada (processada).

A tradicional tripartição de lançamentos que ocorrem no Sistema Financeiro (no empenho, na liquidação e no pagamento) em relação a eventos que tenham como fito a realização de despesa orçamentária, deve ser encurtada. Se o empenho não gera o reconhecimento da despesa, não há porque se efetuar lançamentos nesta fase. Há mais racionalidade nesta formatação. No Sistema Financeiro ou Patrimonial a despesa seria acompanhada de registros somente na fase de liquidação e na fase de pagamento.

Admite-se, entretanto, o registro de empenhos de despesas não liquidadas no Sistema Orçamentário, visto que este não tem caráter contábil, sendo instrumento de previsão, de planejamento e controle de limites da pública. Sua função, neste caso particular, seria gerencial, de controle das obrigações a serem cumpridas por fornecedores e prestadores.

Por questão de transparência e enquadramento legal, a completude de registros que possam vir a provocar mutações no Patrimônio Público, decorrentes dos empenhos alusivos a despesas não liquidadas, não devem passar dos registros constantes do Sistema Orçamentário, havendo flagrante desamparo da lei se houver o registro em contas do Sistema Financeiro ou Patrimonial, ainda que em meras contas de compensação ou controle.

4. IMPLICAÇÕES NA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR:

Pelo exposto, podemos inferir que o registro da despesa pública somente afetaria patrimonialmente a entidade pública na liquidação, como adiante exemplificamos:

a) No empenho:

a.1) Sistema Orçamentário:

D – Crédito Disponível – Corrente

C – Crédito Empenhado a Liquidar – Corrente

a.2) Sistema Financeiro – sem lançamentos

b) Na liquidação:

b.1) Sistema Orçamentário:

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Corrente

C – Crédito Empenhado Liquidado – Corrente

b.2) Sistema Financeiro:

D – Despesa Orçamentária – Corrente

C – Despesa Orçamentária a Pagar – Corrente

Ao término do exercício financeiro, a despesa orçamentária ainda não paga seria transferida - como ocorre, de praxe – para “Restos a Pagar Processados”, do Sistema Financeiro, visto que essa terminologia ainda deve perdurar enquanto não reformada a Lei 4.320/64. Definitivamente, a figura da despesa não liquidada é “letra-morta”, não encontra respaldo na lei vigente. Assim, o teor do artigo 36 da Lei em causa encontra-se completamente prejudicando, também.

No que se refere ao endividamento, a LC 101/2000 (LRF), quase se restringiu a dispor sobre limites e condições quanto à dívida fundada, não o fazendo com a mesma prolixidade quanto à dívida flutuante. Não obstante, como o equilíbrio das contas públicas é um dos princípios a ser buscado diuturnamente durante toda a gestão do administrador, deve-

se procurar um entendimento do artigo 42 do referido diploma legal, em conformidade com os demais dispositivos legais existentes e efetivamente aplicáveis:

Art. 42 – É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no artigo 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser integralmente cumprida dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

*Parágrafo Único: Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas **compromissadas** a pagar até o final do exercício. (grifo nosso)*

Cabe destacar que o dispositivo em tela deverá ser analisado com muita cautela, a fim de não ser criado embaraço à ação da Administração, frente às diversas situações que poderão surgir. Uma rápida leitura poderia levar à interpretação de que o administrador público teria a obrigatoriedade de manter, em sua integralidade, no caixa do Poder ou órgão, recursos necessários à satisfação das obrigações de despesa contraídas. Porém, tal entendimento não se afiguraria como procedente. Isso poderia gerar dúvida nos caso em que, após o devido processo licitatório, se firmasse um contrato de prestação de serviços de caráter continuado⁵, com vigência de dois anos, pelo menos. Ocorre que o "caput" refere-se à obrigação de despesa (o contrato em si pode ser entendido desta forma); contudo, o respectivo parágrafo único esclarece que, na determinação das disponibilidades de caixa, deverão ser consideradas as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. As despesas compromissadas são aquelas que foram ou irão ultrapassar a fase da liquidação do empenho até o final do exercício; logo, do total da obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres, que ultrapassassem aquele exercício, para fins da apuração das disponibilidades de caixa, somente seriam consideradas aquelas parcelas do compromisso assumido que fossem liquidadas até o final do exercício, ficando as demais, em obediência ao

⁵ O artigo 17 da LRF considera despesa obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, media provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução, por período igual ou superior a dois anos.

princípio da anualidade orçamentária, com fonte de financiamento nos orçamentos dos próximos exercícios.

Por consequência da aplicação do princípio contábil da competência da despesa, a "obrigação de despesa" de que trata o artigo 42 da citada Lei, quando do final do exercício, seria verdadeiramente sinônimo de despesa liquidada, que deverá ter o seu pagamento efetuado dentro ainda do exercício financeiro ou, no mínimo, que houvesse recursos em caixa disponíveis, neste mesmo exercício, para satisfação da obrigação, mesmo que o pagamento ocorresse no exercício seguinte.

Ainda em relação ao inteiro teor do inciso II do artigo 50 da LC 101/2000 (LRF), a expressão "assunção de compromissos" merece alguns comentários, considerando inexistir na Lei 4.320/64, embora esteja inserida na Constituição Federal, em seu art. 167, inciso II, sob a denominação "assunção de obrigações". Tal terminologia tem o propósito de alcançar não somente o empenho de despesa, mas, também todo aquele compromisso ou obrigação real assumida, inclusive, indiretamente (a exemplo de encargos legais de natureza trabalhista). É o caso, insistente, do décimo-terceiro salário, férias e respectivos abonos, previstos geralmente em leis trabalhistas ou estatutos de funcionários públicos. Muito comum nas diversas esferas públicas, o gargalo financeiro criado ao final de cada exercício, pela ausência de registro contábil da despesa duodecimal incorrida ao longo do ano em relação a esses encargos e outros de natureza similar.

Aqueles encargos possuem características peculiares, quais sejam: a cada mês, a continuidade do vínculo contratual com o empregado ou servidor gera encargos legais, reunindo simultaneamente requisitos de realização de despesa (ocorrência do fato gerador) e liquidação. Assim, há a necessidade de se manter adequadamente amparados na escrituração todos os atos e fatos que possam interferir na gestão e nos resultados estabelecidos para o

órgão ou entidade pública; merecendo registros periódicos tanto no Sistema Orçamentário (com a emissão de empenho do montante calculado para tais despesas) e no Sistema Financeiro (com o reconhecimento da despesa e da obrigação real de pagamento). Conveniente e oportuno, então, lembrarmos dispositivos da Lei 4.320/64 para justificarmos ambas as assertivas:

“Art. 60 – É vedada a realização de despesa sem prévio empenho”

(..) Omissis

*“Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado, **após a sua regular liquidação**” (grifos nossos)*

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A despreocupação com a organização do sistema legal e com os processos de alteração e consolidação de leis é, lamentavelmente, uma marca registrada do legislativo brasileiro. Todavia, sem se dedicar a devida atenção a esses aspectos, estes tornam-se ingredientes nocivos que afetam a chamada segurança jurídica.

Outros elementos ambíguos também estão inseridos no ordenamento legal, causando confusão e dando margem a toda sorte de interpretações. Numa fase na qual a eficiência técnica depende fundamentalmente da objetividade de critérios, é razoável admitir-se o entendimento de que o bom, racional e suficiente meio de conduta para a aplicação correta da lei é a clareza com que as mesmas são produzidas e interpretadas.

Por outro lado, a uniformidade de entendimento doutrinário deve ser fundamento para a aplicabilidade material dos conceitos emanados na legislação, de forma que alcance todas as pessoas ou entidades para as quais o diploma legal se dirige, padronizando-se procedimentos e condutas. Se há dubiedade⁶, ausência de clareza ou diversidade de entendimentos⁷, haveremos de dispensar todo esforço para sanar as mesmas com a brevidade que este tipo de iniciativa requer. Evidentemente, não se pode negar que desde a promulgação e publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal houve tempo suficiente para essas leituras tivessem o adequado debate, externando conclusões consensuais ou, no mínimo, majoritárias. O correto reconhecimento do momento ou das circunstâncias fáticas que caracterizam a oportunidade para o registro da despesa, longe de estarem aqui decididas

⁶ BEZERRA FILHO, João Eudes. Contabilidade pública.. apud, página nº 118: “Assim, apesar da Lei nº 4.320/64 permitir a inscrição dos Restos a Pagar Não-Processados, é prudente que primeiramente se avalie a possibilidade de cancelar o empenho, procedendo-se à inscrição somente em caso de impossibilidade de tal exclusão”

⁷ ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. Apud, página 40 “Mesmo que o fato gerador da despesa não tenha ocorrido – serviço prestado ou bem consumido – mas, se existir o empenho da despesa, ela deve ser legalmente reconhecida”.

ou com o debate esgotado, é questão fundamental para o controle pelos tribunais e cortes de contas, bem como pelos órgãos de controle interno de cada poder. Trata-se entre outras coisas, de entender as inovações trazidas pela legislação mais recente, da quebra de paradigmas e da aproximação com a linguagem técnica contábil aplicável tradicionalmente às entidades privadas. Um estudo mais acurado sobre a nuance aqui tratada talvez até resulte numa simplificação de rotinas e na produção mais bem elaborada, consistente e clara de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

Nossa proposta, sem ter o condão para encerrar a questão, apenas traz ao debate acadêmico um entendimento sobre um enfoque jurídico pouco notado na questão da consideração da despesa pública, fato que enseja também outras repercussões contábeis que este juízo de admissibilidade provoca. De qualquer forma, acreditamos que não basta a mera recomendação de registro com base no Princípio da Competência. As recomendações têm que surgir com mais ênfase e, sem a aceitação temerária da bigamia de dois critérios para um mesmo fato, como predominantemente verificamos na literatura concernente.

Para finalizar, é de bom alvitre enfatizar que a maioria das situações cotidianamente recorrentes na administração pública podem ser facilmente enquadradas sob este novo enfoque de legalidade da despesa. Outrossim, é fácil conjecturar que a maioria dos problemas de enquadramento neste regramento ocorreria, por exemplo, em situações adjacentes ao término do exercício financeiro quando, por exemplo, processos licitatórios delongaram administrativamente ou judicialmente ou, ainda, empenhos foram emitidos e, por razões justas ou injustas, até 31/12 não tiveram a contra-partida do fornecedor/prestador (entrega de produtos, materiais ou efetiva prestação serviços), não consumando-se a caracterização da ocorrência do fato gerador (liquidação); elemento indispensável para o reconhecimento da despesa no exercício em que o orçamento consignava crédito para amparar

as despesas decorrentes desses processos. Como já está patenteado e parece-nos incontroverso, só pode haver reflexo patrimonial após a regular liquidação. Nos casos em que ultrapassaram a fase de emissão do empenho, o cancelamento é inevitável.

Para tais situações, o mesmo remédio – planejamento. Este, aliás, é um dos alicerces da Lei de Responsabilidade Fiscal, expressamente referenciado no parágrafo primeiro do artigo primeiro do diploma legal em questão. É preciso profissionalização para se prever e evitar essas vicissitudes, implementar métodos que agilizam a conclusão dos processos dentro dos próprios exercícios para os quais a lei orçamentária consigna créditos para cobrir os respectivos custos das ações governamentais. A bem da objetividade, analisemos as alternativas que, a princípio, podem ser adotadas quando houver atraso na conclusão de processos licitatórios no exercício a que deveriam contemplar ou empenhos não liquidados pelos fornecedores/prestadores até 31/12. Para evitar prolixidade, opinaremos sobre as situações mais corriqueiras:

- 1) Os créditos orçamentários consignados foram autorizados nos últimos quatro meses do exercício financeiro, por meio de crédito adicional especial, prevendo-se na lei autorizativa a possibilidade de reabertura de saldos no exercício seguinte: Esta seria a situação de solução mais simples, considerando que o saldo desses créditos podem ser reaberto por decreto no exercício seguinte, quando o processo licitatório será concluído ou quando o fornecedor/prestador liquidasse sua obrigação;
- 2) Os créditos orçamentários constam da lei orçamentária original: nesta hipótese, residem os maiores conflitos. É oportuno lembrar que aqueles processos licitatórios cujos empenhos chegaram a ser emitidos e não foram liquidados até 31/12 do ano anterior, necessariamente, têm que ser cancelados (pelas razões sobejamente apresentadas). É possível, contudo, aproveitar esses processos, bem como aqueles inconclusos, havendo necessidade de se incluir

previsão legal para as respectivas despesas no orçamento do exercício seguinte. Parece-nos razoável admitir as seguintes alternativas:

- Abrir crédito adicional suplementar ou especial, com base no superávit financeiro do exercício anterior, cuja probabilidade de margem para tanto é considerável, mormente por não terem ocorrido os montantes das despesas em tela no ano imediatamente anterior;

- Abrir crédito adicional suplementar ou especial com a anulação parcial ou total de créditos constantes da lei orçamentária do exercício em que forem concluídos os processos licitatórios ou, para os que tiveram empenhos anulados no exercício anterior, tendo amparo para que novos empenhos sejam emitidos e a liquidação possa ocorrer. Esta hipótese contempla inclusive o aproveitamento parcial da Reserva de Contingência, prevista na alínea “b”, inciso III do artigo 5º da Lei Complementar 101/2000.

Assim, é possível agir dentro dos parâmetros da lei, implementando as ações de governo e sem enveredar pela burocracia enfadonha e perniciosa.

REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. Dicionário Jurídico Brasileiro. 5. ed. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1995. 1446 p.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. Contabilidade Pública: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004. 287 p.

BEZERRA FILHO, João Eudes. Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 360p.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Princípios Fundamentais de Contabilidade: Resolução CFC nº 750/93. CFC. 1994. 8p.

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro (DF), 09 de setembro de 1942.

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília (DF), 23 de março de 1964.

Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Diário Oficial da União, Brasília (DF), 27 de fevereiro de 1998.

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília (DF), 5 de maio de 2000.

Lei Complementar nº 107, de 26 de abril de 2001. Altera a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Diário Oficial da União, Brasília (DF), 27 de abril de 2001.

LINO, Pedro. Comentários à lei de responsabilidade fiscal: Lei Complementar nº 101/2000. São Paulo: Atlas, 2001. 354 p.

MARION, José Carlos; REIS, Arnaldo. Mudanças nas demonstrações contábeis. São Paulo: Saraiva, 2003.

REIS, Heraldo da Costa. Princípios Fundamentais de Contabilidade: Resolução nº 750/93 do CFC e a Lei 4.320/64. Rio de Janeiro: Ibm, 1995. 31 p.