

## CANCELAMENTOS DE EMPENHOS E CONSOLIDAÇÃO DE DIVIDAS

*Heraldo da Costa Reis*

*Com o advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2.000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - o encerramento de cada exercício vem provocando uma série de questionamentos de Municípios sobre duas seguintes questões:*

*1ª) A legalidade da abertura de crédito adicional para as despesas de exercícios anteriores que não foram empenhadas;*

*2ª) A forma de regularização de empenhos cancelados apenas para assegurar o equilíbrio financeiro entre a receita e a despesa do exercício.*

*As questões acima estão ligadas aos conceitos de equilíbrio financeiro, estabelecido no § 1º do art. 1º da LRF e ao de continuidade de ação governamental, princípio que caracteriza a vida e o funcionamento das organizações em geral e, principalmente, de instituições governamentais, como o Município.*

*Equilíbrio financeiro é o resultado da compatibilização das obrigações assumidas ao longo de um período com as receitas obtidas nesse mesmo período, de acordo com entendimento dos artigos 35, I e II, 48 e sua alínea b, todos da Lei No. 4.320 de 17 de março de 1964 e dos arts. 4º, 9º, parágrafos, incisos e alíneas, respectivos, e 42 e parágrafo único, da LC No. 10112.000, já mencionada. Para obtê-lo, conjugam-se os saldos anteriores de Tesouraria com as receitas obtidas e as obrigações assumidas no período. Daí a necessidade de se elaborar a programação financeira e o cronograma de desembolso, na forma do art. 8º e seu parágrafo único, desta lei e da própria Lei 4.320/64.*

*De início, tenha-se em mente que na Administração Pública nenhuma despesa se realiza sem o prévio empenho, conforme está disposto no artigo 60 e parágrafos, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.*

*Esta determinação legal tem o sentido de garantir a vinculação do crédito orçamentário empenhado ao contrato ou ao convênio a ser executado ou, ainda, à lei que dá origem à obrigação e o seu pagamento após a verificação e ratificação do cumprimento do imple-*

*mento de condição, conforme disposto no artigo 58, também da Lei No. 4.320/64.*

*A verificação do cumprimento do implemento de condição é feita através do processo de liquidação, na forma disposta pelos artigos 62 e 63 e respectivos parágrafos, todos da Lei 4.320/64.*

*Em princípio, o simples ato de empenhar não significa que se está criando uma obrigação de pagamento ou uma obrigação financeira para a entidade governamental. É apenas um ato inicial e formal para a iniciação e concretização do objeto contratado ou conveniado.*

*Assim, os empenhos, como simples provisão orçamentária, se vinculam aos contratos, aos convênios ou à lei, para darem início à realização da despesa, e devem ser registrados nas contas de compensação por não produzirem, de início, efeitos de caráter financeiro no Patrimônio Financeiro (Ativo e Passivo Financeiro) e no Fluxo de Caixa, e mesmo até no sub-sistema patrimonial, onde se registram os fatos de caráter econômico resultante ou não da execução do orçamento. Nesta situação é que se conceitua a despesa não processada, como disposto no artigo 36 e parágrafo único da Lei 4.320/64.*

*A obrigação financeira de pagamento, com reflexos portanto no Patrimônio Financeiro, somente é reconhecida após a regular liquidação quando se verifica e se ratifica a certeza de liquidez do credor, como já se mencionou. É neste momento que as contas de compensação são movimentadas mais uma vez, agora para o reconhecimento daquela obrigação que produz os reflexos financeiros, inicialmente no Patrimônio Financeiro (subsistema financeiro) e, posteriormente, no Fluxo de Caixa, ainda que possam caracterizar obrigações em potencial.*

*Uma vez ratificada a certeza de liquidez do credor, a obrigação de pagamento, de conformidade com o art. 58 da Lei 4.320/64 é registrada no subsistema financeiro no Passivo Financeiro como Dívida Flutuante da entidade governamental, no caso, do Município, podendo, inclusive, haver repercussões de caráter econômico, dependendo da natureza da tran-*

sação, no subsistema patrimonial, conforme já mencionado. Nesta situação é que se conceitua a despesa processada, como disposto no artigo 36 e parágrafo único da Lei 4.320/64.

Conceitualmente, a Dívida Flutuante constitui-se de obrigações a pagar, reconhecidas como tais, resultantes de operações financeiras orçamentárias ou não, das quais possam surgir bens ou serviços de consumo futuro ou ainda encargos sociais ou financeiros, e que podem estar em circulação nas atividades cotidianas da organização.

Assim, observe-se, que não é um simples cancelamento de empenho, ainda que seja determinado por Decreto do Executivo, que faz com que o crédito desapareça ou se transforme em uma outra modalidade de endividamento, mesmo porque a conversão de Dívida Flutuante, que inscreve os empenhos processados, em Dívida Fundada Interna, dependerá de uma série de procedimentos que abrangem:

- a) verificação e identificação de dívidas já vencidas;
- b) negociação de novos prazos, amortização e juros com o credor;
- c) materialização da negociação sob a forma de declaração de confissão de dívida;
- d) autorização legislativa para a assunção da nova dívida.

Geralmente dívidas assumidas com um só credor são consolidadas através de uma confissão de dívida após a negociação com esse credor. A confissão de dívida é uma declaração que o devedor faz ao credor, que a aceitará ou não.

Sobre o instrumento confissão, assim se pronuncia Deocleciano Torrieri Guimarães:

Confissão - reconhecimento, aquiescência. Ato de uma pessoa reconhecer, espontânea, tácita e expressamente, verdadeiro fato a si imputado e que a compromete. É meio de prova judicial ou extrajudicial, relevante e valiosa, quando livre e idônea. De dívida: ato de reconhecimento da dívida, feito pelo devedor em favor de outrem, por instrumento público ou particular. (Guimarães, Deocleciano Torrieri, Dicionário Técnico-Jurídico, Ed. Rideel Ltda, São Paulo, 1995, p. 198).

Como a confissão é equiparada à operação de crédito, conforme o disposto no art. 37, III, da Lei Complementar No. 101/2.000 - Lei de Responsabilidade Fiscal -, ela terá o tratamento que se dispensa às operações de crédito, ou seja, será autorizada por lei, na qual se estabelecerão as regras para a inclusão das dotações para as respectivas amortizações e juros da dívida confessada nos orçamentos futuros.

A dívida fundada, por sua vez, constitui-se de obrigações a pagar a longo prazo, de natureza orçamentária, oriundas de contratos de empréstimos ou de financiamentos, ou ainda de negociações, vinculados a obras ou serviços públicos, cujas amortizações e juros serão pagos ao longo de vários períodos.

É evidente que a conversão produz efeitos positivos no Patrimônio Financeiro com a liberação do caixa para atender a outras finalidades ou obrigações da entidade. Pode até produzir um superávit financeiro, mas para que isto se concretize é preciso primeiro que se negocie com o credor.

Há que se esclarecer que as obrigações a pagar, reconhecidas como tais, ou seja, com a certeza de liquidez do credor ratificada, não importando se é a curto ou a longo prazo, são da entidade, o Município, ainda que a responsabilidade pela sua assunção seja do gestor. Neste caso, é importante verificar, antes da sua extinção, não apenas a legalidade da transação, mas também a sua legitimidade, sendo inócuas e irrelevantes, afirmações tais como não fui eu quem assumiu esta obrigação, por isto não vou pagá-la. Portanto, dois aspectos se sobressaem: a) a obrigação de pagar, é da entidade e b) a responsabilidade pela assunção da obrigação é do gestor

Sob a ótica da contabilidade, os procedimentos que devem ser adotados para que a conversão seja refletida nas demonstrações podem ser os que se exemplificam a seguir:

I. no subsistema financeiro (Patrimônio Financeiro):

Restos a Pagar - Exerc. 200...

(Fulano de tal)

a Resultado Financeiro

// Pela inscrição da dívida confessada nas contas de compensação, no subsistema patrimonial:

Dívida Confessada

a Confissão de Dívida

/// Pela conversão da Dívida Flutuante com reflexo nas contas do patrimônio permanente (inscrição no ativo Permanente/subsistema patrimonial):

Conversão da Dívida Flutuante - RP Exerc

.....

a Dívida Confessada

- Fulano de Tal

Observe-se que as contas Resultado Financeiro (subsistema financeiro) e Conversão da Dívida Flutuante (subsistema patrimonial) são encerradas, respectivamente, em contrapartida à conta Resultado Econômico (subsistema patrimonial) no fechamento do exercício, quando da apuração do Resultado Patrimonial definitivo.

Assim, com os procedimentos exemplificados, todas as demonstrações contábeis/financeiras como a Demonstração das Variações Patrimoniais, e os balanços Balanço Patrimonial e o Balanço Financeiro espelharão a nova situação econômico-financeira do Município.

Com relação à dotação para as Despesas de Exercícios Anteriores esta é utilizada para a regularização de obrigações assumidas de forma excepcional para atender a casos fortuitos e que deve obedecer as condições estabelecidas no art. 37 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

Assim, se a Administração anterior cancelou empenhos já liquidados, referentes a contratos executados em exercícios anteriores, os respectivos valores deverão retornar às dotações do orçamento do exercício em que foram cancelados e os pagamento das obrigações confessadas serão precedidos dos empenhos feitos à conta da dotação para Despesas de Exercícios Anteriores do orçamento em execução. Desta forma, se regularizarão as contas dos empenhos cancelados.

Se o orçamento do exercício corrente não contemplar a dotação necessária para as Despesas de Exercícios Anteriores, o Prefeito Municipal deverá pedir ao Poder Legislativo a necessária autorização em lei para abertura de crédito adicional especial, devendo, neste caso, observar as regras do art. 43, parágrafos e incisos respectivos da Lei 4.320/64.

A abertura de um desses créditos adicionais exige a existência de recursos disponíveis e não comprometidos. Para os casos, objetos deste trabalho, pode-se utilizar a Reserva de Contingência, cujas forma de cálculo e de utilização estarão delineados na LDO, como disposto no art. 5º, III, da LRF combinado com o art. 8º, parágrafo único, da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001 (ver texto sobre a Reserva de Contingência, deste autor).

Entretanto, ressalte-se que antes de se efetivar qualquer pagamento de obrigação assumida em qualquer período financeiro, deverão ser realizadas as verificações sobre a legalidade e legitimidade das operações que lhes deram origem.

Por outro lado, a continuidade da organização está fundamentada na sua vida contínua que implica a realização de gastos com naturezas e objetos variá-

veis, todos relacionados com a sua manutenção e funcionamento.

Gastos com institucionalização, expansão e aperfeiçoamento de ações ou atividades serão realizados sempre enquanto a organização existir e poderão ser de realização temporária ou plurianual. Um aspecto importante e relacionado com este princípio é o da entidade.

Conquanto a lei estabeleça períodos para a vigência do orçamento e para o levantamento de Balanços, isto não significa uma ruptura na continuidade na vida da organização. O exercício financeiro, que coincide com a ano civil, como determinado pela legislação pertinente, é, simplesmente, uma convenção adotada para apuração e avaliação dos resultados obtidos nos negócios realizados nesse período.

Isto tudo significa afirmar que as obrigações assumidas e ratificadas, não pagas em um exercício, bem como as disponibilidades de caixa em tesouraria ou em bancos, de movimentação livre ou vinculadas, serão sempre transferidas para o exercício seguinte, ou como dívida flutuante ou como dívida fundada ou consolidada. É evidente que não se deve esquecer da compatibilização daqueles valores, a fim de que o equilíbrio financeiro fique evidenciado.

Assim, diante do exposto, conclui-se que os cancelamentos de empenhos, ainda que autorizados por ato do Executivo, não extingue as obrigações já reconhecidas como tais no processo da liquidação, conforme mencionado, porque estão vinculados aos contratos, aos convênios ou às leis que lhes deram origem.

Por fim, o ato do Executivo, objeto da consulta, por si só não transforma dívida flutuante em dívida fundada, desde que não estejam fundamentados em negociações previamente realizadas entre o credor, o fornecedor, o empreiteiro ou o prestador de serviços e o devedor, o Poder Público, conforme se demonstrou.

**HERALDO DA COSTA REIS** é professor de Pós-Graduação na FACC da UFRJ, autor e co-autor de livros e artigos, dentre os quais "A Lei 4320 Comentada" (31ª Ed. - IBAM), consultor técnico do IBAM - Instituto Brasileiro de Administração Municipal.