

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

A PREFERÊNCIA PELO EMPENHO GLOBAL PARA A DESPESA PÚBLICA DOS  
MUNICÍPIOS COMO PROPOSTA PARA O CONTROLE INTERNO.

CURITIBA  
2013

CLICIANE RAMOS HAMERSCHMIDT

A PREFERÊNCIA PELO EMPENHO GLOBAL PARA A DESPESA PÚBLICA DOS  
MUNICÍPIOS COMO PROPOSTA PARA O CONTROLE INTERNO.

Projeto Técnico apresentado ao Departamento de Administração Geral e Aplicada do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Orientador: Prof. Edelvino Razzolini Filho

CURITIBA  
2013

Ao meu único filho, Matheus Ramos  
Hamerschmidt.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Adriano Hamerschmidt, meu marido, pelo constante incentivo e pela sempre presente motivação que me proporcionou para a conclusão deste curso.

## RESUMO

O empenho da despesa pública constitui um instrumento de controle para os municípios. Por conta disso, o objetivo desta pesquisa é o de propor ao município em questão, que adote o empenho global (um dos tipos de empenho) como prática preferencial durante a execução da despesa pública até mesmo como alternativa para a melhoria do controle interno. Para tornar possível essa proposta, recorreu-se ao estudo de caso como metodologia. Os resultados obtidos demonstram que, dos três tipos de empenho da despesa pública existentes, o empenho global mostra-se como um dos mais eficientes, embora não seja obrigatório. Ao praticá-lo o município aumenta o controle sobre o saldo remanescente do empenho a cada liquidação, permitindo a identificação de eventuais falhas na execução orçamentária a tempo de corrigi-las. Como conclusão, a preferência pelo empenho global pressiona a eficiência do planejamento público, criando um círculo virtuoso em prol da melhoria do gasto público municipal.

Palavras-chave: execução orçamentária, despesa pública, empenho global.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1 APRESENTAÇÃO/PROBLEMÁTICA .....	1
1.2 OBJETIVO GERAL DO TRABALHO .....	1
1.3 JUSTIFICATIVAS DO OBJETIVO .....	2
<b>2. REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA .....</b>	<b>4</b>
<b>3. METODOLOGIA .....</b>	<b>8</b>
<b>4. A ORGANIZAÇÃO .....</b>	<b>10</b>
4.1 DESCRIÇÃO GERAL: .....	10
4.2 - DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA.....	12
<b>5. PROPOSTA .....</b>	<b>14</b>
5.1 DESENVOLVIMENTO DA PROPOSTA.....	14
5.2 PLANO DE IMPLANTAÇÃO .....	14
5.3 – RECURSOS.....	15
5.4 - RESULTADOS ESPERADOS.....	15
5.5 - RISCOS OU PROBLEMAS ESPERADOS E MEDIDAS PREVENTIVO-CORRETIVAS.....	16
<b>6. CONCLUSÃO .....</b>	<b>16</b>
<b>7. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>21</b>

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1 Apresentação/Problemática**

O empenho é utilizado pela Administração Pública, de forma obrigatória durante a execução do orçamento servindo para seu controle.

O que motivou a realização deste trabalho foi a constatação, no Município, de que o empenho global não é adotado como prática constante, mas ocasional.

Tendo em vista as vantagens que a adoção desta prática pode oferecer ao controle interno da instituição, conhece-las torna-se fundamental para a organização, cujo maior benefício, uma vez a proposta acatada, será a melhoria nos seus processos de execução da despesa e, conseqüentemente, das medidas de controle interno.

Este trabalho se constitui na proposta da prática do empenho *global* como preferência constante para o município selecionado, em contraponto ao que é verificado na atualidade. Na remota impossibilidade desta, pretende, pelo menos, promover a conscientização de seus responsáveis para as vantagens do empenho global principalmente a de favorecer o controle interno.

O assunto principal se concentra na execução orçamentária, mais especificamente na fase da despesa pública definida como empenho e o quanto está associado aos objetivos do controle interno.

### **1.2 Objetivo Geral**

Propor ao Município a adoção do empenho global como prática preferencial durante a execução da despesa como alternativa para a melhoria do controle interno.

#### **Objetivos específicos**

Apresentar as principais fases da despesa pública, dando ênfase ao contrato e às melhores práticas para o empenho.

Demonstrar como a prática do empenho global associada às fases da liquidação e do pagamento pode representar importante alternativa para o controle interno.

### 1.3 Justificativas do objetivo

A execução orçamentária é algo muito importante dentro de uma organização governamental, tornando a fase da despesa conhecida como empenho necessária e indispensável, porque ela é utilizada pela Administração Pública, de forma obrigatória, e serve, fundamentalmente, às atividades de controle. Para Machado Júnior e Reis (2003, p. 144) “o empenho é o instrumento que serve a Administração a fim de controlar a execução do orçamento. É através dele que o Legislativo se certifica de que os créditos concedidos ao Executivo estão sendo observados”.

Toda despesa pública somente pode ser executada se ela estiver prevista no orçamento da entidade, for precedida de uma das modalidades de licitação, possuir compromisso por instrumento formal (tal como o contrato), ser empenhada para, somente então, após a entrega da mercadoria ou a prestação do serviço, ser liquidada e posteriormente paga.

Ocorre que há um pensamento quase unânime entre os principais pesquisadores desta área de que o orçamento público tende a ser fictício. Além disso, de que o orçamento e os fenômenos dele decorrentes tendem a se constituir em meros compromissos formais cuja finalidade primeira tende a ser o cumprimento da lei.

MACHADO JÚNIOR e REIS (2003, p. 144), dão uma demonstração dessa crença quase generalizada ao falar do empenho da despesa pública: “O conceito de empenho pressupõe anterioridade. O empenho é *ex-ante*. [...] No entanto, a prática brasileira é a do empenho *ex-post*, isto é, depois de executada a despesa, apenas para satisfazer ao dispositivo legal” (grifo da autora).

No Município para o qual se estuda este caso – cujas autoridades pediram para não identifica-lo – as práticas são muito parecidas. Chega-se, por vezes, primeiro a receber a nota fiscal para somente depois realizar o respectivo empenho na mesma data do documento fiscal. Empenho global, então, é muito raro e observado em casos muito especiais (cumprimento de dispositivo de instrumento jurídico como convênios ou firmados por conta de verbas federais, por exemplo).

A pretensão desta autora é propor e convencer às autoridades governamentais do município que esta prática, a do empenho global, passe a ser preferencial na maioria de seus processos de execução da despesa, senão em todos, como alternativa para ampliar o alcance das atividades de controle interno.

Isso se faz necessário porque, na prática, o que se pode verificar na execução orçamentária, especialmente dos pequenos municípios, é notadamente o seguinte: o planejamento não é necessariamente eficiente culminando em um Plano Plurianual (PPA) com falhas e incompatibilidades, bem como, em uma Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) meramente formal, ou seja, em peças quase sempre dissociadas do compromisso com atividades que realmente façam frente às demandas e necessidades da população. Com isso, o Orçamento Público (PPA, LDO e Lei Orçamentária Anual (LOA)) acaba relegado a instrumento estritamente formal, sendo elaborado e redigido porque a lei obriga.

Nesse cenário é razoável supor que os mecanismos de controle interno sejam prejudicados, especialmente aqueles voltados à aferição do desempenho operacional da atividade programática do órgão governamental.

É nesse contexto que emergem vários mecanismos de controle que podem ser recomendados como forma de tornar mais eficiente a execução orçamentária. Começa-se com a adoção de melhores práticas de planejamento com o intuito de aproximar a peça orçamentária da solução dos problemas da sociedade ou da potencialização de suas oportunidades.

Uma vez alcançado este objetivo – o de tornar a peça orçamentária o mais próximo da realidade – é possível imaginar um cenário em que o Orçamento seja mais eficiente e as licitações mais eficazes (do ponto de vista da satisfação das necessidades da população).

É num cenário deste que, fica clara a necessidade de se aperfeiçoarem os mecanismos internos de controle, onde o empenho da despesa se mostra como uma importante ferramenta de acompanhamento e monitoramento da execução orçamentária. Porém, no município no qual se concentra este estudo de caso, o empenho global da despesa é negligenciado.

Crê-se que o Município esteja deixando de se utilizar uma importante ferramenta de controle, o empenho global. Daí, a grande importância deste estudo para esta municipalidade.

## 2. REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

Como encaminhamento para o aprofundamento do tema *empenho global* se faz necessário conceituar a despesa pública e cada uma de suas fases principais.

Entendem-se como despesas públicas os dispêndios realizados pelo governo para a realização de suas atividades-fim. A despesa pública, conforme exposto por Machado Júnior e Reis (2003, p. 43), está classificada em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital.

Nas despesas correntes estão embutidas as despesas de custeio e as transferências correntes (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, 2013, Art. 12, caput). Nas despesas de capital estão os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, 2013, Art. 12, caput).

As dotações destinadas à manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis, referem-se às despesas de custeio da entidade pública (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, 2013, Art. 12, § 1º).

As despesas para as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público e privado são classificadas como transferências correntes (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, 2013, Art. 12, § 2º).

Os investimentos dizem respeito às dotações previstas para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização dessas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, 2013, Art. 12, § 4º).

Aquisições de imóveis ou de bens de capital já em utilização, de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie já constituída, quando a operação não importa em aumento de capital, bem como, a constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas que visem objetivos comerciais ou financeiros são classificações de despesas a título de inversões

financeiras (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, 2013, Art. 12, § 5º, Incisos I a III).

Por último, as dotações destinadas a investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, que não se enquadrem nas classificações anteriores e que derivem diretamente da Lei do Orçamento ou de lei especial anterior, bem como, as dotações para amortização da dívida pública serão tratadas como despesas de capital a título de transferência de capital (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, 2013, Art. 12, § 6º).

Sabe-se que os pequenos municípios dependem muito das transferências correntes da União e dos respectivos estados. Assim, para este estudo de caso, é reconhecido que a maior parte da despesa pública é executada a título de despesas de custeio. Pelas próprias oportunidades, os municípios acabam realizando baixos níveis de investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

De outra sorte, também acabam utilizando quase que a totalidade de seus recursos para essas despesas o que repercute, igualmente, em baixos níveis de realização de transferências correntes. Muito mais recebem transferências correntes do que as realizam.

Toda despesa pública deve seguir um rito próprio para a sua geração legal e, ainda, ser precedida de procedimento de licitação.

A Constituição Federal de 1988, A Lei 4.320/64, a Lei 8.666/93 (Lei Geral das Licitações) e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) constituem o que pode se chamar de “ordem orçamentária e financeira” uma espécie de sequência lógica para a correta realização da despesa.

Isso se faz necessário para a separação entre o que é público e o que é privado. Afinal, quando o funcionário público faz uma despesa está administrando os recursos que o povo colocou à disposição do governo, devendo cumprir algumas regras que são estabelecidas por leis.

Note-se que a referência a uma ordem orçamentária e financeira não trata apenas da existência de um ordenamento jurídico, com requisitos que precisam ser atendidos. Além disso, faz menção, também, a uma sequência específica, predeterminada e ordenada.

Segundo o Manual de Treinamento sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2004, p. 119), a legislação estabelece alguns requisitos básicos para a geração da despesa pública que devem ser seguidos rigorosamente, como, por

exemplo, a existência da *declaração do ordenador da despesa* e do estudo do *impacto orçamentário-financeiro* (BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, 2000, Art. 16, *caput*), tudo condição prévia para a licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras antes do respectivo empenho.

Assevera, ainda, que a “ordem dos procedimentos não é um detalhe” (BRASIL, 2004, p. 119).

A ordem orçamentária e financeira referida, estabelecida pela legislação vigente, é a descrita a seguir.

Primeiro – a despesa deve fazer parte de um programa do Plano Plurianual (PPA). Pela própria natureza, o Plano Plurianual se constitui no principal instrumento de planejamento público para quatro anos.

Segundo – a despesa deve atender a todo o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) sem contrariá-la, e estar de acordo com suas diretrizes, objetivos e prioridades. A LDO, outro instrumento de planejamento público, desdobra o PPA anualmente.

Terceiro – deve-se verificar se aquela despesa está autorizada pelo orçamento ou pelos seus créditos adicionais. Nenhuma despesa pode ser realizada fora do orçamento, materializado na Lei Orçamentária Anual (LOA), outra peça de planejamento.

Quarto – depois de aprovado o orçamento, deve ser elaborada uma programação financeira e orçamentária que é o planejamento da própria execução naquele exercício, em função da previsão da receita.

Quinto – é importante que toda despesa esteja acompanhada por uma declaração do ordenador de despesa de que todos os requisitos foram respeitados e, ainda, se for o caso, de um relatório contendo um estudo do impacto orçamentário e financeiro que as despesas obrigatórias de caráter continuado venham a provocar nas finanças da entidade.

Sexto – deve-se verificar se a despesa precisa se licitada, observando-se e respeitando-se todas as determinações da Lei Geral das Licitações (Lei 8.666/93), em particular as condições para inexigibilidade e dispensa de licitação. Em outras palavras, somente se pode licitar depois de se estar certo de que se trata de uma despesa autorizada no sentido estrito da palavra.

Sétimo – passa-se então, somente depois de observados todos os requisitos anteriores, à fase da execução propriamente dita da despesa chamada *empenho*.

Por se tratar do ponto central deste estudo de caso, será abordado, mais adiante, em mais detalhes.

Oitavo – formaliza-se a obrigação da despesa através de um contrato administrativo ou documento equivalente.

Nono – depois de o serviço prestado, o bem entregue ou a obra concluída (parcial ou totalmente), promove-se a liquidação para, então, realizar-se o pagamento.

Verifica-se, assim, que durante a execução orçamentária se tem, nesta ordem, pelo menos, as peças orçamentárias, a licitação, o *empenho*, o contrato, a liquidação e o pagamento, sendo este, a última fase da despesa pública.

Feitas essas considerações preliminares, a fundamentação teórica agora pode recair, como já anunciado, ao foco desta pesquisa, ou seja, à fase da despesa pública conhecida como empenho, especialmente o tipo de empenho chamado global.

Mas o que é o empenho da despesa pública segundo a legislação vigente?

“O empenho da despesa representa o comprometimento da parcela da dotação orçamentária com determinado gasto, já especificando o credor e o montante devido” (BRASIL, 2004, p. 101).

O empenho é representado por uma nota de empenho cujas informações orçamentárias atinentes àquela despesa são detalhadas e publicadas.

Sabe-se que existem três tipos de empenho da despesa pública tal como prevê a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 em seu artigo 60: o empenho propriamente dito, aplicável a toda e qualquer despesa (empenho ordinário), o empenho por estimativa (previsto no parágrafo 2º) e o empenho global, objeto deste estudo, previsto no parágrafo 3º (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964).

O artigo 60 determina ainda que seja vedada a realização de despesa sem prévio empenho (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, Art. 60, caput). Seu parágrafo segundo define o empenho por estimativa como aquele utilizado para despesa cujo montante não se pode determinar com certeza (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, Art. 60, § 2º). O parágrafo terceiro, por sua vez, prevê que é permitido o *empenho global* de despesas sujeitas a parcelamento (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, Art. 60, § 3º).

Ocorre que o empenho global, tal como previsto na legislação, não é obrigatório, mas sim facultativo. Sim, pois a lei 4.320 assim assevera: “É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento” (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, Art. 60, caput).

Desta forma, o empenho global pode ser praticado para quaisquer despesas contratuais inclusive as sujeitas a parcelamento.

Despesa pública sujeita a parcelamento pode ser compreendida como aquela cuja natureza do bem ou do serviço esteja atrelada a entregas ou prestações em parcelas. Os exemplos mais comuns são os serviços prestados, como a terceirização do transporte escolar, os serviços ditos continuados como copa e cozinha, limpeza e conservação ou de segurança (vigilância ou serviços de portaria). Outro exemplo muito aplicável diz respeito às obras de engenharia, construção de edifícios, canchas esportivas, parques, praças, escolas, hospitais etc.

Pela natureza, constituem serviços que serão executados por etapas e por médio e longo prazo, aqui entendidos, os conceitos de prazos utilizados pela contabilidade.

Uma vez entendido o que é o empenho global e sua importância para o controle interno, apresentar-se-á a metodologia utilizada nesta pesquisa.

### **3. METODOLOGIA**

Para responder ao problema geral formulado pela pesquisa optou-se por um estudo de caso, que se caracteriza por um estudo de um ou de poucos objetos para permitir o conhecimento amplo e detalhado do mesmo. Segundo GODOY (1995, p. 33), um fenômeno pode ser melhor compreendido dentro de seu contexto quando analisado numa perspectiva integrada e para isto o pesquisador vai a campo captar o fenômeno de estudo, para que se possam estabelecer os elementos componentes e as relações existentes entre eles.

Para Chizzotti (1995, p. 54), o desenvolvimento do estudo de caso supõe três fases: a) exploratória: o caso deve ser uma referência significativa para merecer a investigação e, por comparações aproximativas, apto para fazer generalização a situações similares ou autorizar inferências em relação ao contexto da situação analisada. Este é o momento de precisar os aspectos e os limites do trabalho a fim de reunir informações sobre um campo específico e fazer análises sobre projetos

definidos, a partir dos quais se possa compreender uma determinada situação; b) delimitação do caso: que visa reunir e organizar um conjunto comprobatório de informações. Devem ser realizadas as negociações prévias para ter acesso aos documentos e dados necessários ao estudo de caso; c) a organização e redação do relatório: que poderá ter um estilo narrativo, descritivo ou analítico. Essa última etapa também pode ser de registro do caso, ou seja, o produto final do qual consta uma descrição do objeto de estudo.

O protocolo deste estudo de caso tem como visão geral apresentar, de forma sumária, informações técnicas que sustenta o estudo. Como os dados são coletados sob condições de ambiente não controlado, isto é, em contexto real, o investigador adaptará seu plano de coleta de dados e informações à disponibilidade dos entrevistados. Em outras palavras, o entrevistador deve se introduzir no mundo do objeto, e não o contrário, como ocorre com estratégias de pesquisa em ambiente controlado. Isso significa que o comportamento do pesquisador pode sofrer restrições. Por isso, é importante registrar que não utilizará instrumentos rígidos (tipo questionário com questões de múltipla escolha). Pelo contrário, foram formuladas diretrizes sobre o comportamento do investigador em campo, como por exemplo, a autorização das autoridades para o suficiente acesso à organização-chave e aos entrevistados-chave. Para tanto, foi autorizado que o entrevistador converse abertamente com os profissionais do Departamento de Contabilidade do Município, ainda que o nome desta entidade tenha sido vedado revelar. Os materiais utilizados para o trabalho em campo se restringiram a recursos tradicionais como bloco de anotações, caneta esferográfica e, eventualmente, gravador de áudio. Não foi necessário desenvolver um procedimento para receber ajuda ou orientação de outros investigadores, tendo em vista que a pesquisa decorreu de forma individual. Foi estabelecido um cronograma relacionando as atividades de coleta de dados em períodos específicos de tempo conforme a disponibilidade dos profissionais lotados naquela repartição pública. Os preparativos para a ocorrência de eventos inesperados (mudança na disponibilidade dos entrevistados etc.) restaram sucumbidos uma vez que não foram registrados imprevistos durante a coleta de dados. Como o ponto central deste protocolo se consiste em um conjunto de questões que reflitam as necessidades da pesquisa, embora não restringidas a estas, foi elaborado um roteiro com perguntas pré-estabelecidas de modo a nortearem as entrevistas. Questões que visavam descobrir se o Município pratica ou

não o empenho global e, se pratica, em quais situações o pratica, fizeram parte do roteiro. Perguntas que permitiram caracterizar o Município também fizeram parte deste roteiro, bem como, aquelas que buscavam um histórico cronológico da prática do empenho global ao longo dos anos pela Entidade. Basear-se em proposições teóricas é a forma mais comum para se analisar as evidências de um caso. Assim, por último, para produzir as evidências recorreu-se à fonte teórica, fundamentada na legislação nacional aplicável ao caso: empenho da despesa pública.

#### **4. A ORGANIZAÇÃO**

##### **4.1 Descrição geral:**

Por solicitação das autoridades do Município objeto deste estudo seu nome será omitido. Porém, segundo levantamentos da autora, é possível dizer que se trata de um ente da federação com um pouco mais de quarenta mil habitantes, boas condições de infraestrutura, boa base educacional e boa estrutura urbana, além de relativa condição de meio ambiente e de condições sociais. Sua base empresarial, as condições e relações de trabalho, as condições de mercado e o clima de investimentos se mostram relativamente médios. Há baixos índices no que se refere a ciência e tecnologia.

Segundo o Caderno Estatístico do Município (IPARDES, 2012, p. 1-30), foi desmembrado de Curitiba, possui área territorial de 2.097,751 km<sup>2</sup> e está distante 72,1 km da capital do estado. Está a 908 m do nível do mar e contempla apenas uma zona eleitoral.

Possui viés agrícola e os principais produtos são a batata-inglesa, o feijão, o milho e a soja, embora possua forte participação na produção de erva-mate (folha verde), a cebola e a cevada. Em seu efetivo de pecuária destaca-se a elevada produção de galináceos (galinhas, galos, frangos e pintinhos) dado abranger uma grande indústria de abate de aves em seu território.

Possui em torno de 16 mil domicílios, 49 estabelecimentos de ensino e cerca de 530 professores. Sua população economicamente ativa atinge o número de 22.493 habitantes. Metade da população é masculina.

Em 2010 possuía um produto interno bruto (PIB) na ordem de R\$ 778 milhões, equivalendo a R\$ 17.332,00 per capita. Em 2011 realizou um orçamento de

R\$ 72 milhões, sendo mais de R\$ 60 milhões receitas oriundas de transferências correntes (R\$ 22 milhões do Estado e R\$ 27 milhões da União). Das receitas tributárias daquele ano, num total de R\$ 8,150 milhões, quase R\$ 4 milhões originaram-se do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Também recebeu R\$ 10,4 milhões em receitas de capital, sendo advindas de transferências de capital o montante de R\$ 8 milhões. Em termos de despesas realizou R\$ 55,9 milhões a título de despesas correntes e R\$ 8,5 milhões em despesas de capital. Dentre as despesas correntes, R\$ 13 milhões foram para custeio, R\$ 29 milhões para pessoal e encargos sociais e R\$ 25 milhões para outras despesas correntes. Note-se que, para este estudo de caso, tais valores de despesas são muito importantes.

Esse município possui 15.800 consumidores de energia elétrica que, juntos, consumiram em 2011 o equivalente a 94.453 Megawatts-hora (Mwh). Existem 9.751 ligações de abastecimento de água sendo 10.396 unidades atendidas. Em termos de atendimento para o tratamento de esgoto são 6.954 ligações para 7.453 unidades atendidas.

Existem 30 agências dos Correios sendo uma própria e 29 comunitárias, bem como, três emissoras de radiodifusão e cinco agências bancárias. Possui uma frota de 18.473 veículos e um índice de Gini<sup>1</sup> da renda domiciliar per capita de 0,4947.

O valor bruto nominal da produção agropecuária de 2011 foi de R\$ 468 milhões. Seu grau de urbanização é da ordem de 60,5% (2010) e a esperança de vida ao nascer atinge 67,96 anos. 91,43% é a taxa de alfabetização de adultos e 76,01% é a taxa de frequência escolar. Em 2000, seu IDH, Índice de Desenvolvimento Humano, atingiu 0,754, estando na posição de 147ª melhor classificação no Estado e em 1.760ª na Federação. A taxa bruta de natalidade é de 14,33 para cada mil habitantes.

Acredita-se que as informações acima sejam suficientes para caracterizar o território da pesquisa ainda que não haja autorização para revelar o seu nome.

---

<sup>1</sup> O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o Índice de Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos. No Relatório de Desenvolvimento Humano 2004, elaborado pelo Pnud (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento), o Brasil aparece com Índice de 0,591, quase no final da lista de 127 países. Apenas sete nações apresentam maior concentração de renda (WOLFFENBÜTTEL, 2004).

## 4.2 - Diagnóstico da situação-problema

Durante os diálogos com os funcionários públicos para a obtenção de dados e informações para este estudo de caso, verificou-se que não há uma prática constante do empenho global no município.

O que se verifica é, apenas, que ele é um instrumento adotado de forma eventual. No entanto, há um velado reconhecimento de que a prática do empenho global pode mesmo ser uma importante ferramenta para o controle interno.

Conta-se que, em uma ocasião não muito distante, no ano de 2006, o então Secretário de Finanças determinou que o empenho global fosse adotado.

O resultado foi a constatação, naquele ano, do quanto havia negligência no controle sobre o que se havia executado em determinadas despesas.

Motivo de procedimento administrativo mais tarde, um empenho global chamou a atenção. Tratava-se dos gastos com transporte escolar, terceirizado parcialmente naquele município.

A execução da despesa correu, aparentemente, de forma normal, até que, com a metade do tempo planejado, a dotação orçamentária acabara.

O contrato havia sido firmado para seis meses e, ao longo dos três primeiros meses, praticamente 90% da dotação orçamentária já havia sido consumida.

Como explicar isso? Erro de planejamento? O que teria dado motivo a esse consumo acelerado?

Uma vez instaurada uma comissão de sindicância, esta apurou que a empresa contratada, em apenas uma das suas cinco linhas de transporte escolar, cobrava 204 quilômetros, em média, por dia. Até aí tudo bem não fosse o fato de o contrato estabelecer um percurso de apenas 90 quilômetros diários. Motivo: a verba que devia ser destinada apenas ao transporte escolar estava sendo utilizada, também e de forma irregular, para o transporte de atletas, árbitros de futebol, féretros fúnebres e outras atividades totalmente desalinhadas com o objeto da contratação.

Por óbvio, o resultado não poderia ser outro senão o consumo antecipado do total da dotação orçamentária originalmente destinada a tão somente o transporte escolar.

A terceirização do transporte escolar é um exemplo de despesas contratuais, como prevê a legislação, sujeitas a parcelamento. Mas existem outras.

Imagine-se que, uma vez assinado o contrato para o asfaltamento de uma via de acesso da cidade à rodovia federal, uma BR, por exemplo, este, pela natureza e duração dos serviços, deva ser pago por etapas. Trata-se de um caso de elevada recomendação para que seja realizado o empenho global, ou seja, o empenho pelo total anual do contrato, de maneira a comprometer desde o início da obra a dotação orçamentária total a ela destinada. Seu cronograma seria realizado etapa a etapa, por meio de liquidações e pagamentos parciais, apurados por medição naquela etapa dos trabalhos realizados e, assim sucessivamente, até se chegar ao final da obra.

Isto garantiria maior controle ao executivo, evitando-se pagar despesa realizada acima do total do contrato, uma vez que seria mais fácil a visualização sobre se seu saldo – o saldo do empenho global – fase a fase, foi usado de forma integral ou não.

Por outro lado, caso verificado que o saldo da dotação esteja sendo consumido em montante maior do que o admitido seria um sinal de que as despesas realizadas poderiam estar sendo realizadas em valores acima do contratado. Em outras palavras, a velocidade com que a dotação é consumida serviria como sinal para a verificação se os gastos efetivos não estão sendo maiores do que o previsto.

A se praticar o empenho parcial, fase a fase, corre-se o risco de perder o controle e deixar de se observar os sinais mencionados.

Voltando ao relato do transporte escolar, pode-se dizer que, a exemplo do que ocorreu em outros anos, ao se empenhar a despesa relativa ao mês da prestação do serviço (empenho parcial), por haver dotação orçamentária maior do que a definida no contrato em tese, especialmente porque a rubrica orçamentária se trata de *serviços de terceiros*, dentro da qual, inúmeros objetos de contratação são igualmente empenhados, perde-se totalmente ou dificulta-se sobremaneira o controle sobre o saldo contratual.

Ao se praticar o empenho global, não. Pelo contrário, privilegia-se o controle, uma vez que há uma espécie de boqueio da dotação resultando que o saldo a se controlar passa a ser o do empenho específico daquele contrato. Na verdade, sobre os dois: contrato e empenho. Porém com maior visibilidade, inclusive, pelo setor contábil da entidade.

De lá para cá não se adotou mais o empenho global como função de preferência, voltando a ser ocasional.

## **5. PROPOSTA**

### **5.1 Desenvolvimento da proposta**

O objetivo deste estudo de caso é o de propor às autoridades do Município a adoção do empenho global como prática preferencial durante a execução da despesa e, também, como alternativa para o controle interno.

Os procedimentos a serem observados dizem respeito às principais fases da despesa pública, donde o Município deverá dar maior ênfase ao contrato e às melhores práticas para o empenho global. Ou seja, deverá preferir sempre o empenho global quando desta atividade.

A prática do empenho, atividade relativamente simples pertencente ao cotidiano dos funcionários da contabilidade da Entidade, pode ser realizada agregando um componente a mais, qual seja, o do cuidado em se realizar o empenho a partir do valor global da despesa, especialmente aquelas sujeitas ao parcelamento.

Tal prática, associada às fases da liquidação e do pagamento pode representar importante alternativa para o controle interno.

### **5.2 – Plano de implantação**

A conscientização sobre o empenho global até a sua efetiva prática como preferência de atuação envolve a sensibilização dos servidores municipais, em especial, os do setor contábil do Município.

Em conjunto com os funcionários ligados ao controle interno da Entidade, a prática do empenho global, como já mencionado, torna-se muito simples sem que haja alterações profundas na rotina dos servidores.

A primeira etapa seria a de se preferir o empenho global a qualquer outro, salvo exceções cujas justificativas se mostrem suficientemente fortes.

A segunda etapa seria a de monitorar o saldo dos empenhos globais, de modo a acompanhar a execução de cada parcela da despesa, promovendo avaliações acerca do seu consumo, se está adequado, reprimido ou acelerado em relação ao gasto planejado. A partir de cada avaliação, medidas de correção podem

ser adotadas de maneira que a execução daquela despesa ocorra como foi planejada.

A terceira etapa envolve o compartilhamento das informações com as áreas requisitantes e com o pessoal do controle interno, cujos rebatimentos serão observados também pelo pessoal do planejamento.

A partir daí estará estabelecido um círculo virtuoso em que vários órgãos diferentes, porém de convergentes funções estarão agindo para a melhoria da qualidade do gasto público e, conseqüentemente, para um melhor controle da execução da despesa.

### **5.3 – Recursos**

Os recursos financeiros para esta medida se mostram irrelevantes uma vez que se estará utilizando de uma rotina pré-existente que favorece a inclusão de mais uma atividade no processo de execução da despesa pública, especialmente do empenho dos dispêndios.

Igualmente, recursos materiais e de instalações não se alteram, podendo-se utilizar os mesmos já existentes.

Dessa forma, o montante necessário para a implantação da melhoria se mostra irrelevante e inexpressivo, justificando-se a viabilidade de sua realização.

### **5.4 - Resultados esperados**

O aumento na qualidade dos gastos públicos possui um viés subjetivo para a sua medição. No entanto, acredita-se que muitas revelações de consumo inadequado de dotação orçamentária, extrapolações de valores totais contratados ou necessidades de suplementações ou complementações orçamentárias tendem a diminuir significativamente com a adoção do empenho global.

Os indicadores para o controle dos resultados esperados poderiam partir de um levantamento inicial por amostragem dos contratos mais antigos de serviços continuados que sujeitam parcelamentos para se apurar quantos sofreram suplementações ou complementações de dotação orçamentária, bem como, para verificar quantos foram executados dentro do plano definido.

Num segundo momento, ao longo da execução orçamentária atual, deve-se dedicar-se ao acompanhamento dos contratos empenhados de forma global para, igualmente, verificar se estão sendo executados dentro do plano definido.

A hipótese mais provável, segundo informações obtidas, é a de que haverá distorções e falhas passíveis de serem corrigidas se praticado o empenho global.

### **5.5 - Riscos ou problemas esperados e medidas preventivo-corretivas**

Ao se praticar o empenho global está-se pressionando um planejamento mais preciso na elaboração das peças orçamentárias. Isso quer dizer que poderá haver repercussões nas atividades da previsão de receitas e, também, na fixação das despesas. Isso pode gerar desmotivação porque, em geral, mudanças geram resistências nas pessoas.

Observe-se que uma dotação orçamentária insuficiente para fazer frente a determinados contratos certamente gerará problemas para a administração que não poderá realiza-los ou, em outro sentido, deixar de realizar outras atividades importantes para usar a dotação destas para suportar aqueles.

De fato, ao se analisar a relação de receitas e despesas previstas e realizadas, verifica-se neste Município, historicamente, uma elevada margem de erro que chega a ultrapassar 50% do planejamento original. Descendo ao nível do detalhe, é possível verificar ainda que o principal motivo da necessidade de se alterar o orçamento original em mais da metade está quase sempre associada a despesas corriqueiras, de custeio e de manutenção do funcionamento da máquina administrativa que deixaram de ser previstas ou foram insuficientemente previstas.

A despeito disso, a medida preventiva para se evitar esse tipo de acontecimento é o foco que deve haver sobre o privilégio ao bom planejamento e ao controle interno dos gastos da Entidade, potencializados quando praticado o empenho global.

## **6. CONCLUSÃO**

Favorecer o controle interno e a conseqüente possibilidade de monitoramento da qualidade do gasto público é o efetivo ganho que se pode observar com a prática do empenho global das despesas que sujeitam parcelamento.

Além disso, praticar o empenho global como preferência pode ampliar a gama de ganhos nas atividades da controladoria municipal.

Verificou-se por meio deste estudo de caso que o empenho é utilizado pela Administração Pública, de forma obrigatória durante a execução do orçamento servindo para seu controle.

O assunto principal se concentrou na execução orçamentária, mais especificamente na fase da despesa pública definida como empenho e o quanto está associado aos objetivos do controle interno.

Verificou-se que é possível entender como despesas públicas os dispêndios realizados pelo governo para a realização de suas atividades fim. A despesa pública, conforme exposto, está classificada em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital.

Demonstrou-se que toda despesa pública deve seguir um rito próprio para a sua geração legal e, ainda, ser precedida de procedimento de licitação.

A Constituição Federal de 1988, A Lei 4.320/64, a Lei 8.666/93 (Lei Geral das Licitações) e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) determinam uma “ordem orçamentária e financeira”, uma espécie de sequência lógica para a correta realização da despesa e que foi detalhada no capítulo 2.

Mais detalhadamente, evidenciou-se que o empenho da despesa representa o comprometimento da parcela da dotação orçamentária com determinado gasto, já especificando o credor e o montante devido.

Sabe-se que existem três tipos de empenho da despesa pública tal como prevê a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 em seu artigo 60: o empenho propriamente dito, aplicável a toda e qualquer despesa (empenho ordinário), o empenho por estimativa (previsto no parágrafo 2º) e o empenho global, objeto deste estudo, previsto no parágrafo 3º (BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964, Art. 60, §§ 1º a 3º).

Ocorre que o empenho global, tal como previsto na legislação, não é obrigatório, mas sim facultativo. No entanto, mesmo não sendo compulsório, restou evidenciado que suas vantagens justificam a sua adoção.

A partir do conceito de despesa pública sujeita a parcelamento – aquela cuja natureza do bem ou do serviço esteja atrelada a entregas ou prestações em parcelas – pôde-se citar que os exemplos mais comuns são a terceirização do transporte escolar, os serviços ditos continuados como copa e cozinha, limpeza e

conservação ou de segurança (vigilância ou serviços de portaria), bem como, as obras de engenharia, a construção de edifícios, de canchas esportivas, parques, praças, escolas, hospitais etc.

A metodologia utilizada para responder ao problema geral formulado pela pesquisa foi o estudo de caso, que se caracteriza por um estudo de um ou de poucos objetos para permitir o seu conhecimento amplo e detalhado.

Por solicitação das autoridades do Município objeto deste estudo seu nome foi omitido. Porém, segundo levantamentos da autora, foi possível relatar que se trata de um ente da federação com um pouco mais de quarenta mil habitantes, boas condições de infraestrutura, boa base educacional e boa estrutura urbana, além de relativa condição de meio ambiente e de condições sociais. Sua base empresarial, as condições e relações de trabalho, as condições de mercado e o clima de investimentos se mostram relativamente médios. Há baixos índices no que se refere a ciência e tecnologia.

Entre tantas outras características, destacou-se que este Município realizou R\$ 55,9 milhões a título de despesas correntes e R\$ 8,5 milhões em despesas de capital. Dentre as despesas correntes, R\$ 13 milhões foram para custeio, R\$ 29 milhões para pessoal e encargos sociais e R\$ 25 milhões para outras despesas correntes. Note-se que, para este estudo de caso, tais valores de despesas se mostraram muito importantes porque evidenciam algumas afirmações como a relativa concentração de suas despesas no custeio. Despesas de capital se apresentam em montantes bem inferiores, o que caracteriza os pequenos municípios como dependentes de transferências correntes intergovernamentais notadamente as oriundas do Estado e da União.

Durante os diálogos com os funcionários públicos para a obtenção de dados e informações para este estudo de caso, verificou-se que não há uma prática constante do empenho global no município. Em contrapartida, quando eventualmente foi praticado, em 2006, deflagrou-se a negligência quanto ao controle sobre o que se havia executado em determinadas despesas, no caso, terceirização do transporte escolar. O resultado favoreceu tanto o controle interno que o caso virou motivo de procedimento administrativo mais tarde, constatando-se que a execução da despesa correu, aparentemente, de forma normal, até que, com a metade do tempo planejado, a dotação orçamentária acabara.

O contrato havia sido firmado para seis meses e, ao longo dos três primeiros meses, praticamente 90% da dotação orçamentária já havia sido consumida.

Clarifica-se assim que, ao se praticar o empenho parcial, fase a fase, corre-se o risco de perder o controle e deixar de se observar sinais importantes para falhas na execução da despesa.

Ao se praticar o empenho global, não. Pelo contrário, privilegia-se o controle.

Espera-se que este estudo de caso seja suficiente para propor às autoridades do Município a adoção do empenho global como prática preferencial durante a execução da despesa e, também, como alternativa para o controle interno.

A primeira etapa para tanto seria a de se preferir o empenho global a qualquer outro, salvo exceções cujas justificativas se mostrem suficientemente fortes.

A segunda etapa seria a de monitorar o saldo dos empenhos globais, de modo a acompanhar a execução de cada parcela da despesa, promovendo avaliações acerca do seu consumo, se está adequado, reprimido ou acelerado em relação ao gasto planejado. A partir de cada avaliação, medidas de correção podem ser adotadas de maneira que a execução daquela despesa ocorra como foi planejada.

A terceira etapa envolveria o compartilhamento das informações com as áreas requisitantes e com o pessoal do controle interno, cujos rebatimentos serão observados também pelo pessoal do planejamento.

A partir daí estaria estabelecido um círculo virtuoso em que vários órgãos diferentes, porém de convergentes funções estarão agindo para a melhoria da qualidade do gasto público e, conseqüentemente, para um melhor controle da execução da despesa.

Demonstrou-se que o montante necessário para a implantação da melhoria se mostra irrelevante e inexpressivo, justificando-se a viabilidade de sua realização.

A hipótese de sucesso mais provável, segundo informações obtidas, é a de que haverá distorções e falhas passíveis de serem corrigidas se praticado o empenho global.

Em termos de impeditivos para o sucesso da proposta de se praticar o empenho global registrou-se que, com ele, está-se pressionando um planejamento mais preciso na elaboração das peças orçamentárias. Isso quer dizer que poderá haver repercussões nas atividades da previsão de receitas e, também, na fixação

das despesas, podendo gerar desmotivação porque, em geral, mudanças geram resistências nas pessoas.

## 7. REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal do Brasil, de 5 de outubro de 1988, 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 18.09.2013.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, 2000. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 21.09.2013.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, 1964. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 21.09.2013.

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, 1993. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 21.09.2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Manual de Treinamento LRF**. Brasília, 2004.

CADERNO ESTATÍSTICO DO MUNICÍPIO. Curitiba: Ipardes, 2012.

CASTRO, DOMINGOS POUBEL; GARCIA, LEICE MARIA. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: ATLAS, 2004.

CHIZZOTTI, Antônio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1995.

CRUZ, Flavio *et al.* **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. São Paulo: ATLAS, 2001.

GODOY, Arilda Schmidt. **Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais**. Revista de Administração de Empresas: 3 (35): 21 – 29. 1995.

MACHADO JÚNIOR, Jose Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 31 Edição. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O que é? - Índice de Gini. **Desafios do desenvolvimento**, Brasília, n. 4, Nov. 2004. Disponível em: <[http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2048:catid=28&Itemid=23](http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2048:catid=28&Itemid=23)>. Acesso em: 05.12.2013.