

IMPACTO DA OBSERVÂNCIA À ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS NO SETOR PÚBLICO (RESOLUÇÃO 032/2016 TCE-RN): o caso do Município de Caraúbas/RN

Gustavo Fernandes Sales¹
Antônio Tácio de Sales Benevides²

RESUMO

A ordem cronológica de pagamentos é uma prática de controle processual que se tornou obrigatória aos municípios em 2017. Esse estudo aborda a análise dos impactos causados pela observância desta nas rotinas de trabalho. Com base nisso, objetiva-se analisar os impactos da adoção da ordem cronológica de pagamentos no âmbito do município de Caraúbas/RN e, para atender este objetivo, foi realizado um estudo de caso qualitativo que utilizou de pesquisa bibliográfica e documental, realizada por meio da consulta em processos de despesa, na legislação e um levantamento de dados com aplicação de questionários com os colaboradores e credores do município. Os resultados desta pesquisa demonstraram alterações nas rotinas processuais nos estágios da despesa da liquidação e do pagamento, implementações no âmbito legislativo municipal pela publicação de decretos e despachos e observou também que a implantação da listagem classificatória de credores proporcionou impactos majoritariamente positivos na relação entre ente público *versus* credores.

Palavras-chave: Gestão pública. Execução da despesa pública. Ordem cronológica de pagamentos.

ABSTRACT

The chronological order of payments is a procedural control practice that became mandatory to municipalities in 2017. Such study addresses the analysis of the impacts caused by compliance with it in work routines. Based on it, the aim is to analyze the impacts of the adoption of the chronological order of payments within the municipality of Caraúbas/RN and, to achieve such objective, a qualitative case study was carried out using bibliographical and documentary research carried out by means of the consultation in expense processes, in the legislation and in a data survey with application of questionnaires with the collaborators and creditors of the municipality. The results of such research demonstrated changes in the procedural routines in the stages of settlement and payment expenses, municipal legislative implementations, the publication of decrees and orders, and also observed that the implementation of the classification of creditors gave mainly positive impacts in the relation between entity against creditors.

Keywords: Public administration. Execution of public expenditure. Chronological order of payments.

1 INTRODUÇÃO

Mencionada pela Lei n. 8.666, de junho de 1993, os pagamentos dos processos de despesa pública devem observar a ordem cronológica considerando a exigibilidade a partir da

¹ Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. gustavo.fsalees@gmail.com;

² Bacharel em Ciências Contábeis e Especialistas em Gestão Pública Municipal. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. antoniotacio@hotmail.com

efetiva liquidação da despesa, porém só foi tornado obrigatório nos dias atuais. No Rio Grande do Norte foi regulamentada no ano de 2016, através de resolução expedida pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), tornando obrigatória aos municípios a partir do ano 2017. E isso quer dizer que nos pagamentos das obrigações para com terceiros, tanto relativas a fornecimento de bens quanto locações, realizações de obras e prestação de serviços, cada unidade da administração pública deverá obedecer estritamente a cronologia das datas de suas exigibilidades, salvo as exceções por situações de relevantes razões de interesse público, e que estas deverão ser previamente publicadas (BRASIL, 1993).

Por ser uma prática aplicada nos últimos anos pelos municípios do estado, sendo no município de Caraúbas/RN, objeto desta pesquisa, adotada em 15 de março de 2018, há pouco conhecimento das alterações trazidas por esta nas rotinas processuais e práticas destes municípios. Devido a isso surgiu a seguinte pergunta: Qual o impacto da observância à ordem cronológica de pagamentos na execução da despesa pública pela gestão de Caraúbas/RN, conforme disciplina a Resolução nº 032/2016-TCE/RN?

Esta pesquisa tem por objetivo geral analisar o impacto da observância à ordem cronológica de pagamentos na execução da despesa pública pela gestão do município de Caraúbas/RN e que, para ser atingido, foi analisado as rotinas processuais de execução da despesa pública anteriores e posteriores da adesão à cronologia de pagamentos, como também buscar as alterações na legislação municipal relativas a adoção, investigando a percepção dos gestores financeiro e contábil acerca das mudanças de rotina promovidas na rotina pela adoção e avaliado os impactos na relação ente público *versus* fornecedores.

Como hipótese, entende-se que o cumprimento desta resolução pela Prefeitura do Município de Caraúbas/RN contribui para a garantia do tratamento isonômico às pessoas físicas ou jurídicas que prestam serviços ou fornecem bens, assim como influencia positivamente as relações entre contador, secretaria de finanças e tesouraria para com os fornecedores, já que os procedimentos de pagamentos das despesas obedecem unicamente às ordens sequenciais de exigibilidade.

A partir do estudo acerca dos processos de despesas públicas que se enquadram nos critérios para compor as filas de pagamentos no Município de Caraúbas/RN, essa pesquisa busca verificar as alterações ocorridas no dia-a-dia da atuação dos servidores públicos, como também em relação aos prestadores de serviços e/ou fornecedores de bens envolvidos no processo de aquisição pública, considerando ser uma rotina nova que afeta diretamente a relação entre eles. Também procura instigar o meio acadêmico a produção de conteúdo científico nesta área e sobre esta ferramenta de controle, já que é notável que ainda há poucos trabalhos publicados sobre isto.

Essa pesquisa se enquadra como um estudo de caso pelo objetivo de aprofundar-se nas rotinas processuais e práticas da execução da despesa pública do município de Caraúbas/RN. Primeiramente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica para o embasamento do estudo, a partir de referências publicadas em livros, artigos científicos, legislação, entre outros meios que abordam o assunto pesquisado. Posteriormente, foi estabelecido um comparativo entre os processos de despesa do exercício de 2017 (quando ainda não possuía adoção a cronologia de pagamentos) com os exercícios de 2018 a 2019 (período que passou a vigorar a obrigatoriedade aos municípios), também foi explorada a legislação (na forma de leis, resoluções e instrução normativa) buscando identificar as alterações promovidas pela adoção à cronologia de pagamentos por meio de pesquisa documental, em documentos fornecidos pela entidade estudada e publicações. E, por fim, para identificar e analisar os impactos nas relações dos credores com o ente público, foi realizado um levantamento por meio da aplicação de questionários com questões mistas, de forma qualitativa para analisar as percepções dos entrevistados quanto visando elucidar a opinião dos envolvidos no processo de despesa pública, estabelecendo fluxos de causa/efeito, enquadrando-se também como uma pesquisa explicativa.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A interpretação de Administração Pública fornecida por Di Pietro (1992, p. 54) trata que ela: “[...] abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo”. Conforme isto, é o conjunto de entidades e órgãos (compondo o Estado) que exercem atividade administrativa visando atender o interesse público.

Esse atendimento ao interesse público é realizado prestando os serviços essenciais à sociedade, sendo administração pública definida por Meirelles (1990, p. 60-61) como “[...] todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. As funções, realizadas pelo Estado, das necessidades coletivas são as de saúde pública, a disponibilização de educação para todos, assistencialismo para população necessitada (como por exemplo as famílias que estão em situações de vulnerabilidade social, afetadas por diversos fatores socioeconômicos que as deixam em processo de exclusão social), infraestrutura etc, assim como intervenção na economia para mantê-la equilibrada.

Para conseguir realizar adequadamente sua função, a administração pública usa os recursos arrecadados da sociedade por meio da tributação, Silva (2004, p. 24) afirma que “[...] as finanças públicas envolvem toda a ação do Estado para satisfação das necessidades coletivas e como consequência o estudo da conveniência e oportunidade da adequabilidade das ações a serem desenvolvidas para o atendimento de tais necessidades”. Esses recursos disponíveis ao ente público compõem as finanças públicas, que por sua vez é caracterizada por Pereira (1999, p. 31) como “[...] a atividade financeira do Estado orientada para a obtenção das necessidades da coletividade, de interesse geral, satisfeitas por meio do processo do serviço público”. As finanças públicas são compostas pelas despesas e receitas, que serão abordadas no próximo tópico.

3 RECEITA E DESPESA PÚBLICA

Como é de comum conhecimento, os gastos públicos têm que ocorrer aos ditames das leis vigentes, principalmente pela Lei 4.320 de 1964. As despesas precisam estar devidamente fixadas e as receitas previstas no orçamento, essas despesas servirão como tetos dos gastos para o órgão público utilizar suas receitas e no caso da necessidade de ultrapassar esse limite será necessária suplementação devidamente aprovada perante o poder Legislativo.

3.1 RECEITA PÚBLICA

Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional (2017, p. 34), o orçamento “[...] representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período”, esse ingresso de recursos corresponde à receita pública, pela realização, majoritariamente, de recolhimento de impostos e repasses de outros órgãos públicos.

O ente público precisa ser financiado para poder manter-se e realizar suas atividades sociais. Para Kohama (2008, p. 60), a receita pública “[...] é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos a favor do Estado [...]”. Ou seja, essa receita pode ser ou não em dinheiro, e que elas precisam estar previstas em leis vigentes.

Em decorrência dessas disponibilidades adquiridas o ente público estará apto para exercer suas funções e liquidar as despesas contraídas a partir disso. Esses gastos realizados

pelo Estado para solver suas dívidas e cumprir com suas atribuições para o benefício social são denominadas de despesa pública (RICHARTZ, 2009), que os aspectos conceituais serão abordados a seguir.

3.2 DESPESA PÚBLICA

A despesa pública é definida por Piscitelli e Timbó (2012, p. 152) como um “[...] um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução das disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação”. Ressalta-se que no setor público se aplica o regime misto, sendo o regime de caixa utilizado para as receitas, que as reconhece no momento do recebimento, e utiliza o regime de competência para as despesas, que são reconhecidas independentemente do seu pagamento.

A diferença entre despesa na contabilidade pública e na contabilidade empresarial é que, nesta última, ela significa um determinado gasto que tem como fim a obtenção de receita específica, na contabilidade pública será o gasto dentro da receita arrecadada para financiar sua manutenção e os serviços prestados à sociedade. O Portal da Transparência define a despesa pública como a aplicabilidade dos recursos obtidos pela arrecadação de impostos com a finalidade de custear os serviços públicos (BRASIL, 2019).

Assim como as receitas, as despesas orçamentárias são classificadas como correntes e de capital, e também são divididas pela mesma lógica. As despesas correntes diminuem o ativo sem aumento do ativo ou redução do passivo, ou aumentam o passivo sem aumentar o ativo ou reduzir o passivo correspondente, são exemplos de despesas correntes os gastos com pessoal, aquisição de materiais de consumo e serviços de terceiros. Todavia, as despesas de capital representam um fato permutativo, com o aumento ou a redução patrimonial equivalente nas contas públicas, e como exemplo têm-se os investimentos com obras ou equipamentos permanentes, a aquisição de imóveis, a concessão de empréstimos, etc. (PISCITELLI; TIMBÓ, 2012).

Após a devida legalidade orçamentária para a execução da despesa, as compras e contratações interessadas pelo ente público licitadas (exercida pelos ditames da Lei 8.666/93 e que busca a opção mais vantajosa para o ente público), a execução da despesa pública passa por 3 fases: empenho, liquidação e pagamento.

- **Empenho:** é caracterizado como o ato emanado de autoridade competente e acarreta a obrigação de pagamento pendente (BRASIL, 1964). Nenhuma despesa pública pode ser efetuada sem a emissão prévia da nota de empenho, reservando dotação orçamentária para posterior realização do pagamento, caso as cláusulas contratuais sejam realizadas. O empenho pode ser ordinário quando o valor é conhecido e pago em uma parcela; global, quando o montante também é conhecido, porém será pago parcialmente ao decorrer do exercício; e estimativo, quando o valor a ser pago não pode ser definido concretamente (PISCITELLI e TIMBÓ, 2012).
- **Liquidação:** após empenhada a despesa pública, o contratado deve exercer seu dever de prestar serviço e/ou fornecer os bens, que por sua vez realizado o processo entra na sua segunda fase, a liquidação, que de acordo com o art. 63 da Lei n.º 4.320/64, “[...] consiste na verificação do direito adquirido por base de títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.” (BRASIL, 1964). O documento fiscal (nota fiscal, fatura ou documento equivalente) emitido pela contratada servirá como documento comprobatório, sendo confrontado com a nota de empenho anteriormente emitida e, em concordância, o setor contábil deve realizar o registro contábil referente a liquidação.

- Pagamento: o último estágio é o pagamento, após o registro anterior, o processo será encaminhado para pagamento, que conforme Silva (2004, p. 159), este “[...] é o ato pelo qual a Fazenda Pública satisfaz o credor e extingue a obrigação”, devendo, desta forma, obedecer a todas as formalidades existentes.

A ordem cronológica de pagamentos está diretamente ligada aos dois últimos estágios da execução da despesa pública, pois os processos são inseridos na ordem de sequência de pagamentos após o atesto na nota, ou seja no momento da liquidação do processo.

4 ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS

A ordem cronológica de pagamentos no setor público é prevista desde 1993 pela Lei 8.666 (estatuto geral de licitações e contratos da administração pública), onde diz que os processos de despesa devem ser pagos em ordem cronológica de suas exigibilidades. Essa imposição visa cumprir, primordialmente, o princípio constitucional da isonomia, que garante que todos são iguais perante a lei, assim como o princípio da moralidade, fazendo com que o ente público haja com razoabilidade e justiça perante a sociedade, especificamente perante aos seus credores.

Porém, apesar de prevista há tanto tempo, o setor público não vinha observando isso na execução dos pagamentos de despesas, fazendo o mal uso da máquina pública, utilizando muitas vezes a má fé para dar prioridade a pagamentos específicos, por motivos como favorecimento de correligionários políticos, perseguição de adversários etc, por conseguinte, ferindo o tratamento isonômico com seus fornecedores. Além disso, aumenta a desorganização dos processos já que não seguia uma ordem de antiguidade, podendo acarretar muitos atrasos, havendo a possibilidade de o ente público descumprir com determinadas cláusulas contratuais de pagamento (estabelecidas nas licitações) e saindo prejudicado.

Apesar de prevista na lei citada, houve necessidade da normatização dos procedimentos quanto a forma de organização da lista de credores, do momento em que o crédito é inscrito na lista, as situações que não cabem a aplicabilidade da cronologia de pagamentos, etc. (BRASIL, 2018). À vista disso, depois desses anos todos sem o efetivo cumprimento deste artigo da Lei 8.666/93, a Instrução Normativa nº 02/2016 regulamentou a obrigatoriedade de implantação das filas de pagamentos para o setor público da seguinte forma:

O pagamento das obrigações contratuais deverá observar a ordem cronológica de exigibilidade, a ser disposta separadamente por unidade administrativa e subdividida pelas seguintes categorias de contratos:

I - fornecimento de bens;

II - locações;

III - prestação de serviços; ou

IV - realização de obras. (BRASIL, 2016)

A partir de então, os órgãos da administração pública devem cumprir com a cronologia de pagamentos, separando os processos de despesas (como mencionado, referentes a: fornecimento de bens, locações, prestação de serviços ou realização de obras) em filas organizadas dos mais antigos aos mais recentes pela data da liquidação e atesto.

4.1 ORDEM CRONOLÓGICA NO ÂMBITO DOS JURIDICIONADOS DO TCE-RN, E SUA REGULAMENTAÇÃO

A cronologia de pagamentos é regulamentada no Estado Rio Grande do Norte através da Resolução 032/2016 do Tribunal de Contas do Estado, que no seu primeiro artigo estabelece:

A presente Resolução institui procedimentos, rotinas, deveres e responsabilidades para a adequada observância da ordem cronológica de pagamentos de obrigações de natureza contratual e onerosa firmados por cada unidade da Administração Pública pertencente ao Estado do Rio Grande do Norte e a qualquer dos seus Municípios, com vistas ao cumprimento ao art. 5º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, bem como estabelece diretrizes para a edição de regulamentos próprios acerca da matéria por parte dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. (RIO GRANDE DO NORTE, 2016)

Todas as unidades gestoras, que são elas os órgãos, fundos e unidades administrativas envolvidas na administração direta que tem competência para licitar e/ou ordenar despesas, as entidades autárquicas e fundacionais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas controladas e os consórcios públicos (RIO GRANDE DO NORTE, 2016), a partir do primeiro dia de janeiro de 2018 devem organizar listas de créditos, agrupando os processos com fontes de recursos próprios em lista única e os de recursos vinculados serão separados por cada recurso que exija finalidade específica (como recursos provenientes dos fundos de saúde e assistência, empréstimos, convênios etc). Separando ainda uma lista para os pequenos créditos, para que empresas ou pessoas de uma dimensão menor que os outros fornecedores sejam organizados entre si e que possa ser cumprido o pagamento sem ter que esperar tanto.

Esta resolução foi alterada duas vezes, primeiramente pela 024/2017, que altera e acrescenta diversos dispositivos, nos itens conceituais, nos prazos e também na competência do TCE-RN, e pela 03/2018, alterando apenas o 18º artigo no quesito da elaboração de cronograma de pagamentos para os restos a pagar do ano de 2017.

Os procedimentos mencionados referem-se ao plano, metodologia, instrumentos, condições e prazos, que são estabelecidos na licitação e no contrato, para que haja e efetiva realização da prestação contratada e autenticação de sua realização.

Como visto anteriormente, para compor as filas de pagamentos das unidades gestoras o processo deve estar liquidado, para isso o processo de liquidação inicia a partir da entrega da solicitação de cobrança (que acompanha a nota fiscal, fatura ou documento equivalente) por parte do credor ao setor responsável por ordenar as solicitações de cobrança recebidas, e por sua vez este terá até dois dias para encaminhar ao setor contábil onde será realizado o registro, após isso o setor contábil direciona este processo ao gestor de contrato responsável para a conferência entre o que foi entregue, a nota fiscal e a nota de empenho (o que foi solicitado) e, caso tudo esteja conforme, emitir o “atesto” (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Em caso do não cumprimento do prazo, por culpa unicamente do ente público em questão, estabelecido em contrato, e na ausência deste o prazo máximo será de quinze dias, sem a liquidação da despesa, este processo terá prioridade sob todos os outros que estejam na mesma empenhados com a mesma fonte de recursos (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Após estar devidamente qualificada, este será encaminhado para o setor de pagamentos que o ordenará por fonte de recursos, conforme prevê a resolução, a partir disto o órgão público terá 05 (cinco) dias para realizar o pagamento no caso de pequenos valores, e no máximo de 30 (trinta) para os demais casos. Não serão pagos processos, mesmo que estejam aptos, quando houver outro processo melhor qualificado (RIO GRANDE DO NORTE, 2017). A norma ainda diz que o pagamento parcial é permitido quando não houver disponibilidade financeira para o pagamento integral, porém o saldo pendente de pagamento permanecerá na mesma posição.

O descumprimento da ordem cronológica de pagamentos é permitido em casos de grave perturbação da ordem, estado de emergência, calamidade pública, decisão judicial ou do Tribunal de Contas que determine a suspensão de pagamento e relevante interesse público. Para a realização da quebra da ordem, a justificativa deve ser, anteriormente, publicada em imprensa oficial (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Existem casos onde não se faz necessário a observância a esta norma, como o suprimento de fundos, remuneração e demais verbas devidas a agentes públicos, contratações de concessionárias públicas, obrigações tributárias e outras despesas que não sejam regidas pela Lei nº 8.666/93 (BRASIL, 1993). Observa-se que um dos motivos mais explícitos para a desobrigação das despesas citadas é a incidência de juros e multas no atraso dos pagamentos, tornando estas despesas mais onerosas, outro motivo seria a impossibilidade manutenção das atividades públicas se houvesse a suspensão dos serviços essenciais para trabalho (energia, água, internet etc).

A resolução ainda disciplina os procedimentos aplicáveis aos restos a pagar, que conforme o STN são “[...]todas as despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente” (BRASIL, 2017, p. 123), ou seja, consiste nos empenhos que não puderam ser pagos até 31 de dezembro.

Os restos a pagar são divididos em dois tipos conforme a situação contábil da qual se encontra e serão tratados de forma divergente na cronologia de pagamentos, os restos a pagar processados trata-se das despenhas que já foram liquidadas até 31 de dezembro e está pendente de pagamento (PISCITELLI; TIMBÓ, 2012), e na cronologia de pagamentos terão prioridade nos processos liquidados no exercício seguinte e deverão ser pagos até o limite de 15 (quinze) dias; os restos a pagar não processados são os empenhos não liquidados até a 31 de dezembro, estando em execução não se reconhece o direito líquido e certo do credor (PISCITELLI; TIMBÓ, 2012), e serão inseridos nas listas de credores, do exercício seguinte, a partir do momento do atesto.

A legislação exige, por motivos de transparência fiscal, que todos os órgãos subordinados ao uso da cronologia de pagamentos disponibilizem informações de suas filas de dívidas em meio eletrônico abrangendo o número do processo administrativo, objeto do contrato, procedimento licitatório correspondente, data de vencimento do pagamento, identificação da parcela (quando não for pagamento único), número do documento de cobrança e sua data de protocolamento, data do atesto, valor da liquidação, data e valor do pagamento, nome e número do CPF/CNPJ do credor e do ordenador de despesas responsável pelo pagamento (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Esse artigo tem como objetivo amenizar a corrupção e aumentar a possibilidade de controle por parte da sociedade ao checar se os recursos arrecadados estão sendo utilizados como deveria e será de responsabilidade do TCE-RN a fiscalização dos jurisdicionados se estão publicando conforme a resolução impõe.

4.2 REGULAMENTAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA PAGAMENTO EM ORDEM CRONOLÓGICA NO ÂMBITO DO MUNICÍPIO DE CARAÚBAS/RN

O município de Caraúbas/RN, sendo um jurisdicionado do TCE-RN, teve que adequar-se à resolução nº 032/2017 e para isso foram emitidos dois decretos municipais, o nº 11/2018 e o nº 31/2018, objetivando o estabelecimento de critérios e procedimentos específicos para a realidade do município destinados ao acatamento da ordem cronológica de pagamentos.

O processo de liquidação da despesa iniciará quando o credor protocolar a nota fiscal, fatura ou documento equivalente, já que não há costume de emissão, por parte dos credores regionais, da solicitação de cobrança, junto ao setor de compras da Prefeitura Municipal de Caraúbas, ou nos setores de protocolo na Secretaria Municipal do Trabalho e Assistência Social e na Secretaria Municipal de Saúde (no caso de despesas referentes as respectivas secretarias), a partir disto o processo “despesa em liquidação” será finalizado pela confecção do “Termo de Recebimento Definitivo” por parte do gestor do contrato que será anexado aos autos em caso

de nenhuma pendência com a documentação. Este documento será acompanhado com as seguintes documentações:

- I – certidões para verificação da situação cadastral do fornecedor, do prestador de serviços ou do responsável pela execução de obras, devidamente acompanhadas da prova de sua autenticidade e da observância do prazo de validade;
- II – demais documentos exigidos, conforme a natureza da despesa. (CARAÚBAS, 2018)

Após isso a nota fiscal ou equivalente será devolvida ao setor contábil para a liquidação da despesa e estará qualificado para ser encaminhado ao setor de pagamentos. O ente público terá o prazo máximo de 15 (quinze) dias corridos para finalizar o processo de liquidação, e o descumprimento desse dará prioridade a este processo impedindo liquidações financiadas pela mesma fonte de recursos.

O processo será tramitado ao setor de pagamento e compor a ordem cronológica de pagamentos, quanto a isso o artigo 12 do decreto resolve que “Os pagamentos deverão respeitar a ordem cronológica das exigibilidades, considerando cada fonte diferenciada de recursos, sendo que, no caso de recursos vinculados, cada contrato de empréstimo, convênio ou outra origem de recursos será uma fonte.” (CARAÚBAS, 2018), no caso dos recursos próprios, a ordem será organizada separadamente pelos fundos municipais: Fundo de Assistência Social, Fundo de Saúde, Fundo Municipal de Educação e o Fundo do Município (englobando as despesas de todas as secretarias que não sejam as três mencionadas anteriormente), e o pagamento deverá ser realizado nos mesmos prazos apresentados na resolução nº 032/2017 TCE-RN.

Em relação aos restos a pagar, o município terá 15 (quinze) dias para pagar os processados, que terão prioridade sobre todos os pagamentos inscritos na ordem cronológica com liquidação no ano vigente, e os não processados irão ser incorporados a ordem cronológica após a emissão do “Termo de Recebimento Definitivo”, anteriormente apresentado.

Para a realização da publicidade dos atos, com todos os critérios definidos no tópico anterior, o município terá até o décimo dia do mês subsequente para apresentar as listas de pagamentos do mês anterior no Portal da Transparência do Município (CARAÚBAS, 2018). Dessa forma, o município cumpre com o princípio da administração pública da publicidade e permite que a sociedade acompanhe a execução orçamentária e financeira.

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este tópico aborda os resultados obtidos por meio da análise de processos de execução da despesa pública da Prefeitura de Caraúbas/RN, assim como na legislação aplicável ao objeto desse estudo. Foi procedido também com a aplicação de questionário junto a servidores e fornecedores que mantêm relações com este município, na finalidade de investigar as possíveis mudanças promovidas pela adoção da lista classificatória de credores.

Em análise aos processos de despesas do exercício de 2017 da Prefeitura Municipal de Caraúbas/RN, quando a ordem cronológica ainda não era adotada, foi constatado que as rotinas estavam em conformidade com o que disciplina a Lei 4.320/64, com o cumprimento formal dos estágios de empenho, liquidação e pagamento, quando por sua vez os pagamentos eram efetuados conforme a disponibilidade de recursos, a necessidade e critérios do gestor. Já em relação aos processos deflagrados nos exercícios de 2018 e 2019, quando já adotada a observância integral à cronologia de pagamentos, foi constatado que não houveram mudanças no tocante as fases de estágios da despesa pública, porém, no momento da liquidação, o setor contábil deverá observar o momento da liquidação para compor a sequência, já que o critério para esta composição é dado pela data de atesto.

Apesar de não promover alterações nos estágios processuais da despesa pública, a adoção da ordem cronológica de pagamentos possibilitou organização processual por seu ordenamento a partir da etapa da liquidação. Como consequência positiva dessa ordenação cronológica, observa-se uma melhoria na fluidez dos processos, evitando o desalinhamento burocrático que ocorria.

A ordem cronológica de pagamentos foi introduzida na legislação municipal pelo Decreto nº 11/2018, no dia 15 de março de 2018, que absorveu a regulamentação implantada nos municípios do Estado do Rio Grande do Norte pela resolução nº 032/2016, de 01 de novembro de 2016, adequando alguns critérios para a realidade local, quanto as documentações entregues pelos fornecedores, locais de entrega e atribuições e prazos para os setores da prefeitura tramitar os processos de despesa pública. Este decreto foi alterado posteriormente pelo Decreto Municipal nº 31/2018, que altera apenas inciso VI do artigo 19, acrescentando ao rol de processos que não estão sujeitos a composição de filas cronológicas de pagamentos os contratos de seguros e as locações de imóveis.

A legislação regulamentadora permite a realização de pagamentos em desacordo com a ordem cronológica de exigibilidades em casos como grave perturbação da ordem, estado de emergência, calamidade pública, decisão judicial ou relevante interesse público, quando estas estiverem devidamente justificadas pelo ordenador de despesa responsável e publicada (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Nos anos de 2018 e 2019 foram editados, até a conclusão deste estudo, 12 (doze) despachos referentes à quebra na ordem cronológica de pagamentos neste município, todos com a justificativa da prevenção à suspensão do fornecimento de bens ou serviços à municipalidade. O fornecimento de combustíveis para o abastecimento da frota do município, assim como os processos de locação de transporte escolar foram os tipos mais recorrentes a necessitar se realizar a antecipação do pagamento, seguidos por processos referentes às licenças de uso de softwares de gestão pública, fornecimentos de gêneros alimentícios destinados à merenda escolar, assim como de pneus, câmaras de ar e protetores para a manutenção da frota de veículos do município, etc.

A edição dos atos administrativos mencionados permitiu, além de disciplinar os procedimentos contábeis-financeiros, um avanço na questão de transparência administrativa por justificar à sociedade os motivos pelos quais o município pretende adiantar pagamentos à cronologia estabelecida, assim como os beneficiários e os valores destes. Anterior a essa exigência os pagamentos eram realizados por critérios internos e não justificados, abrindo brechas para priorização de determinados processos e preterição de outros, ferindo assim os princípios da legalidade e isonomia.

As informações a seguir foram obtidas através dos resultados da aplicação de questionários junto aos servidores e fornecedores municipais, a fim de conhecer o impacto da observância à ordem cronológica de pagamentos no setor público no Município de Caraúbas.

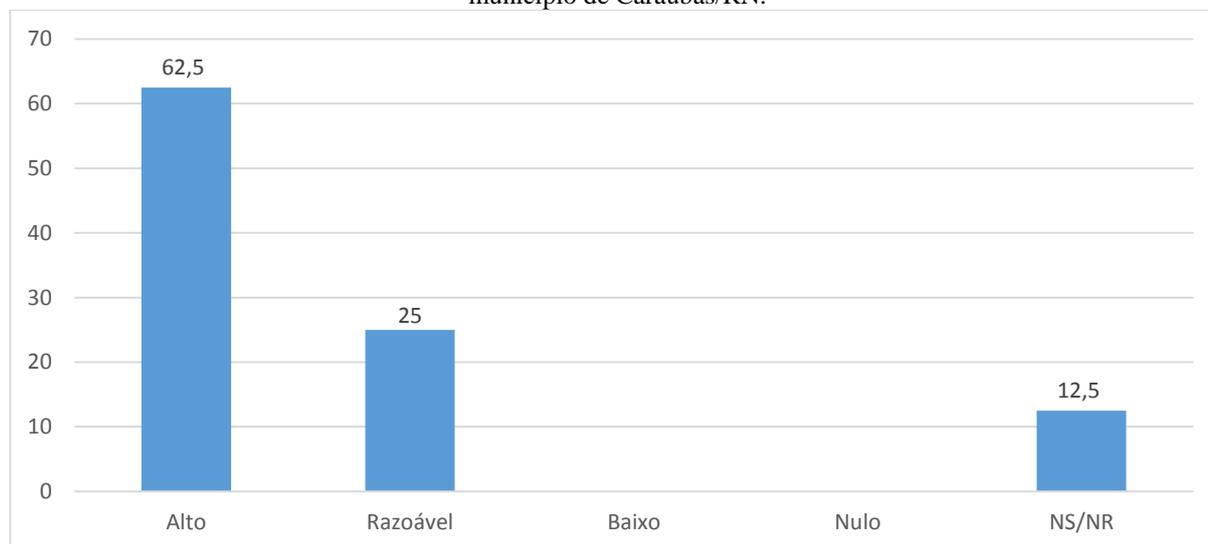
A população da pesquisa foi composta por 16 (dezesseis) respondentes, sendo 11 (onze) servidores municipais com lotação nos setores de compras, contábil e tesouraria, além de 05 (cinco) que mantêm relações comerciais com a municipalidade.

Quando entrevistados sobre como obtiveram conhecimento da existência e do início da obrigatoriedade da ordem cronológica no âmbito do município de Caraúbas/RN, entre os respondentes servidores, destaca-se a obtenção através de capacitação promovida pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, através da publicação do decreto municipal e pelo contato entre servidores. Já em relação aos fornecedores o conhecimento se deu através dos contatos mantidos com servidores municipais e publicação do TCE-RN.

Quando questionados acerca das alterações processuais e práticas de execução da despesa, após a adoção da ordem cronológica de pagamentos, 75% afirmaram que foram causadas alterações nas rotinas processuais e práticas, 6,25% responderam negativamente

enquanto 18,75% não souberam responder. Esse resultado demonstra que houveram impactos relevantes nas práticas e rotinas após o processo de adoção da ordem cronológica e que estes foram notados por aqueles ligados diretamente ao processo de execução da despesa pública municipal. A seguir, é apresentado o gráfico a partir da questão subsequente, que interrogado como os entrevistados avaliavam o nível do impacto nas rotinas processuais e práticas, obtendo-se a seguinte correlação em percentuais:

Gráfico 1 – Avaliação do nível de impacto nas rotinas processuais e práticas da despesa pública no município de Caraúbas/RN.



Fonte: Elaborado pelo autor. (2019)

Conforme notado no gráfico, 62,5% dos entrevistados consideram que os impactos nas rotinas processuais e práticas foram altos, 25% consideram razoável e 12,5% não souberam ou não quiseram responder.

Como visto anteriormente neste tópico, as únicas alterações foram no estágio da despesa de pagamento, e, apesar de não abranger todos os estágios de despesa, essas alterações provocaram significativas alterações processuais e práticas. Quando provocados a exemplificarem as alterações, os respondentes apontaram como principais alterações a melhoria significativa na organização processual com a realização dos pagamentos pelo critério apenas cronológico de liquidação e separados por fontes de recursos. Porém, também foi apontado por estes uma maior lentidão nos tramites processuais. Em contraponto os fornecedores de bens e/ou prestadores de serviços afirmaram que os pagamentos estão ocorrendo de maneira mais célere, salvo em algumas situações.

É notável a discordância constatada entre os dois grupos entrevistados, pois os funcionários apontam uma maior lentidão nos tramites processuais, podendo ser justificada pelo acréscimo de documentações exigidas aos fornecedores que devem acompanhar o documento fiscal, como a “Solicitação de Cobrança”, e a não emissão deste acarreta travamento nos tramites. Já os fornecedores apontam maior celeridade nos recebimentos, justifica-se já que os pagamentos só não são realizados caso haja gargalos quanto a disponibilidade de recursos.

Logo após, quando indagados se a adesão a ordem cronológica de pagamentos trouxe benefícios ou dificuldades à execução da despesa pública, 78,95% responderam que trouxeram benefícios, enquanto 15,79% apontaram dificuldades e 5,26% não souberam responder.

Foi pedido em seguida para que apontassem os principais benefícios ou dificuldades enfrentadas, quando obtiveram-se relatos acerca dos benefícios, tais como:

- O tratamento isonômico com os fornecedores;

- Possibilidade da previsão de pagamento;
- Alívio da pressão dos fornecedores junto ao ente público para a realização do pagamento já que estes têm que esperar a sua colocação de pagamento;
- Organização dos processos de despesa, procedimentos adequados para efetuação da ordem cronológica e maior controle e planejamento orçamentário.

A maior parte da amostra considerou que a adoção da ordem cronológica de pagamentos proporcionou benefícios, atendendo, dessa forma, a hipótese prevista quanto a adoção da cronologia de pagamento que traria benefícios por contribuir para que o ente público trate de forma isonômica seus fornecedores, sendo este o benefício que foi mais citado.

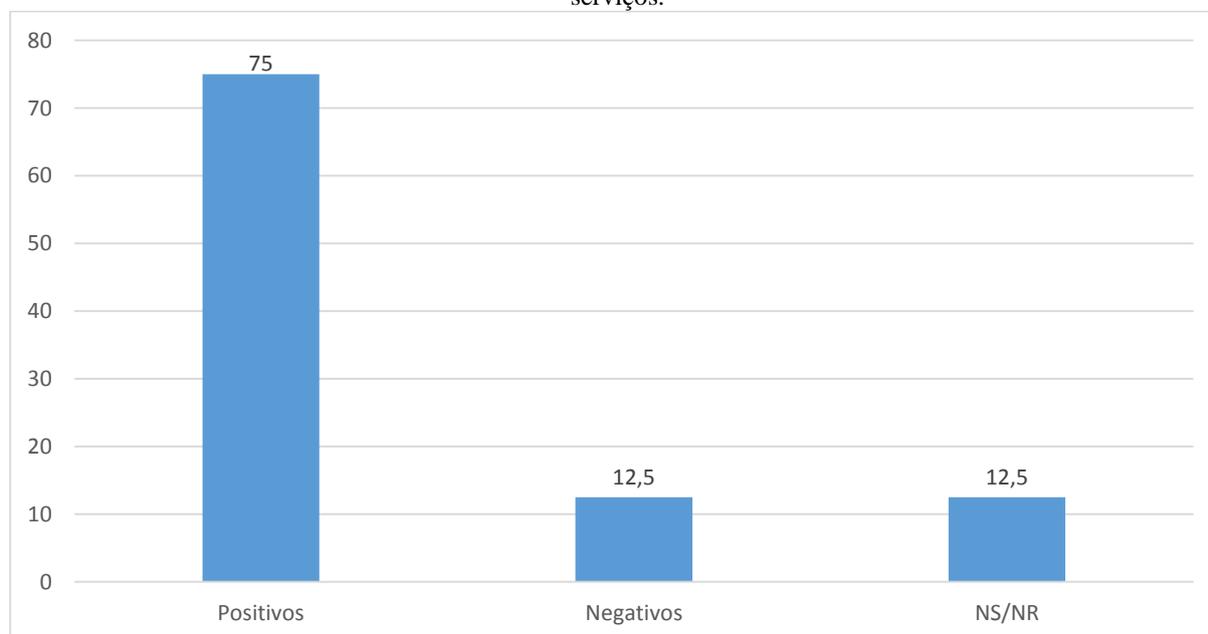
Já quanto as dificuldades trazidas pela implantação da cronologia de pagamentos, teve-se destaque que, em época de dificuldade financeira enfrentada pela gestão municipal, os fornecedores de pequeno porte chegaram até a suspender os fornecimentos devido à demora nos pagamentos, já que esses possuem menor capacidade fornecimento, considerando seu porte empresarial e capacidade econômica.

Ainda dentre os fornecedores, foram obtidos relatos de benefícios, entre eles podemos destacar também a possibilidade de proporcionar uma previsão da data do recebimento, maior controle nos fluxos de pagamentos/recebimentos e maior celeridade nos pagamentos à receberem.

Questionou-se também se houveram impactos na relação entre o ente público e os fornecedores causados pela adesão à ordem cronológica, 81,25%, que representa a maioria do escopo da pesquisa respondeu que houveram impactos significativos, enquanto 12,5% respondeu de forma negativa e 6,25% não souberam ou não quiseram responder.

Abaixo é demonstrado em gráfico o percentual de questionados pela forma que eles avaliam os impactos na relação ente público *versus* fornecedores e prestadores de serviços.

Gráfico 2 – Avaliação dos impactos na relação do ente público *versus* fornecedores e prestadores de serviços.



Fonte: Elaborado pelo autor. (2019)

Os impactos nesta relação foram considerados positivos pela maior parte dos entrevistados, que representaram 75% dos respondentes, enquanto que 12,5% avaliaram de forma negativa e 12,5% não souberam ou não quiseram responder. Ao solicitar que fossem

detalhados esses impactos os servidores apontaram: a imprevisão da periodicidade de pagamentos; e impossibilidade de atendimento às necessidades individuais dos fornecedores, independente do porte e atuação econômica do credor. Com isso, confirma-se a hipótese quanto a influência positiva na relação entre ente público *versus* credores pela adoção da ordem cronológica de pagamentos.

Houveram também alterações no campo jurídico, quando este passou a atuar com a elaboração de minutas de decretos, justificando situações de quebra da ordem para efetivação de pagamentos de algumas despesas a fim de evitar as suspensões dos fornecimentos e por consequência o comprometimento da continuidade das ofertas de alguns serviços públicos essenciais, a ciência do posicionamento para pagamentos por parte dos credores com a publicidade da ordem de cronologia através do portal da transparência ou informações fornecidas; maior rigidez quanto a documentação comprobatória das despesas; tratamento isonômico do órgão para com os fornecedores de bens ou serviços.

Os respondentes credores citaram como impactos a possibilidade da previsão do recebimento, que implica em não haver necessidade da realização de visitas na sede da prefeitura para efetuar cobranças junto à tesouraria municipal, sendo este o exemplo mais recorrente de mudanças após a adoção da cronologia de pagamentos. Foi mencionado também o tratamento isonômico do ente público para com seus credores independente do porte, fazendo com que este tivesse uma conduta proba. É importante destacar que todos os fornecedores entrevistados consideraram que houveram apenas impactos positivos.

É perceptível que a adoção da cronologia de pagamentos promoveu diversos impactos, em vários âmbitos, nas relações entre as partes envolvidas na execução da despesa pública, no âmbito pessoal por impossibilitar o atendimento das necessidades de credores, e também retirar a necessidade da realização de cobranças junto ao setor de pagamento. No âmbito jurídico, os impactos foram promovidos pelas publicações, por parte do ente público, das justificativas dos descumprimentos da ordem cronológica, atingindo os fornecedores de bens e/ou prestadores de serviços para que estes saibam o porquê dos possíveis atrasos nos recebimentos, assim como pela publicidade das filas de pagamentos, permitindo estes de acompanhar suas posições.

Além disso, os dados coletados no estudo demonstram que 60% dos questionados fornecedores de bens ou prestadores de serviços não conseguiram exemplificar quaisquer impactos, evidenciando assim uma falta de interesse dos fornecedores para obtenção de conhecimento acerca da ordem cronológica de pagamentos.

Por último, foi indagado aos credores se estes acompanhavam as publicações da ordem cronológica disponibilizadas através do Portal da Transparência do Município e com qual a frequência, quando foram unânimes ao afirmarem que faziam o acompanhamento com a regularidade semanal.

7 CONCLUSÃO

A ordem cronológica de pagamentos no setor público é conhecida desde 1993, definida na Lei 8.666 no seu quinto artigo, porém sua observância só foi tornada obrigatória a partir do ano de 2018 no âmbito do Município de Caraúbas/RN. Por ser uma ferramenta de regulamentação e adoção muito recente pelas municipalidades do estado esse estudo buscou abordar a análise dos impactos promovidos pela adoção a cronologia de pagamento.

Com o objetivo de identificar e analisar este impacto, foram analisados os processos de despesa pública dos exercícios de 2017 a 2019, assim como a legislação municipal vigente, também foram aplicados questionários a alguns servidores diretamente ligados ao trâmite de execução da despesa pública e com fornecedores e prestadores de serviços deste município.

A partir da análise dos processos físicos de despesa, foi constatado que houveram mudanças no tocante a liquidação e pagamentos dos mesmos, sendo o momento da liquidação e atesto o critério para a composição da ordem de pagamentos.

Quanto as alterações na legislação, o município publicou 02 (dois) decretos para regulamentação do procedimento no âmbito municipal e 12 (doze) despachos justificando quebras da cronologia de pagamentos para atendimento a necessidades urgentes e justificadas, a fim de evitar a descontinuidade de alguns serviços públicos. Foi verificado também que houveram impactos relevantes na relação de ente público *versus* fornecedores e prestadores de serviços, e esses apontados como positivos, pelo tratamento isonômico do ente para com os seus credores no tocante a obediência a ordem cronológica de pagamentos, melhoria na transparência dos processos e praticidade na relação e condução do trâmite processual.

A pesquisa efetuada confirmou as hipóteses idealizadas no começo desse trabalho, sendo a primeira no tocante a contribuição para o tratamento isonômico do ente público para com os seus credores, sendo isto um dos mais recorrentes apontamentos tanto por funcionários quanto credores. Os resultados também confirmaram a segunda hipótese, quando da influência positiva na relação entre entidade pública e credores, avaliado desta forma por 75% dos respondentes e por um dos motivos citados por estes, não haver necessidade, na conjuntura atual, da realização de cobranças junto aos setores de pagamentos públicos.

Quanto as limitações para a realização desse estudo, destaca-se a negligência no retorno dos questionários enviados aos fornecedores e prestadores de serviços, reduzindo a amostra que se objetivava inicialmente. Outra dificuldade quanto à aplicação do questionário foi o conhecimento superficial de parte da amostragem, tanto dos funcionários públicos e, principalmente, quanto dos fornecedores, sobre a existência da ordem cronológica de pagamentos. Devido aos atrasos nas respostas dos questionários, o tempo que foi idealizado para a análise dos dados precisou ser diminuído e otimizado, o que poderia comprometer a finalização do artigo nos prazos estabelecidos.

Para expandir os resultados desta investigação, recomenda-se que o estudo seja realizado com um escopo maior, seja com a expansão do número de entrevistados, possibilitando maior opiniões acerca dos impactos, ou aplicando à diferentes localidades e órgãos, permitindo a análise em diferentes realidades, assim como estudar a ordem cronológica de pagamentos por outras esferas governamentais, como as estaduais e a federal.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 195 f.

BRASIL. Instrução Normativa nº 02, de 08 de dezembro de 2016. Dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, no âmbito do Sistema de Serviços Gerais - Sisg. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 08 dez. 2016. Disponível em: http://www.trtsp.jus.br/geral/tribunal2/ORGaos/Min_Div/MPOG_IN_02_16.html. Acesso em: 16 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 13 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm. Acesso em: 14 out. 2018.

BRASIL. Ministério da fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Exercício 2017**. 7. ed. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 20 nov. 2018.

BRASIL. Portal de Compras. Governo Federal. **Ordem cronológica de pagamentos**. Disponível em: <https://www.comprasgovernamentais.gov.br/index.php/ordempagamento-faq>. Acesso em: 19 nov. 2018.

BRASIL. Portal da Transparência. Ministério da Transparência e Controladoria-geral da União. **Execução da despesa pública**. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/execucao-despesa-publica>. Acesso em: 07 nov. 2018.

CARAÚBAS (Município). Decreto Municipal nº 11, de 15 de março de 2018. Dispõe sobre os critérios para pagamento, em ordem cronológica, das obrigações financeiras devidas pelas unidades gestoras no âmbito da Prefeitura Municipal de Caraúbas/RN, nos termos do art. 5º da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, e dá outras providências. **Diário Oficial dos Municípios do Rio Grande do Norte**. Natal, RN, 15 mar. 2019.

CARAÚBAS (Município). Decreto Municipal nº 31, de 10 de julho de 2018. Altera o inciso VI do artigo 19 do Decreto Municipal nº 11/2018, de 15 de março de 2018, que estabeleceu critérios para pagamento, em ordem cronológica, das obrigações financeiras devidas pelas unidades gestoras no âmbito da Prefeitura Municipal de Caraúbas/RN, nos termos do art. 5º da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, e dá outras providências. **Diário Oficial dos Municípios do Rio Grande do Norte**. Natal, RN, 10 jul. 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992. 479 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 171 p.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 19. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, São Paulo: Malheiros, 1994. 702 p.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 381 p.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Nova, 2013.

RICHARTZ, Andreza. **Estudo da composição e da evolução das despesas públicas do estado de Santa Catarina ao longo do período de 2003 a 2008**. 2009. 102 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

Hamburgo: [s.n.], 2013. 277 p. Disponível em:
<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2018.

RIO GRANDE DO NORTE. Resolução nº 024, de 28 de novembro de 2017. Altera e acrescenta dispositivos à Resolução nº 032, de 01 de novembro de 2016, que dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamentos nos contratos firmados no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. **Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte**. Natal, RN, 28 nov. 2017. Disponível em:

http://www.tce.rn.gov.br/as/NoticiasTCE/3531/Resolu%C3%A7%C3%A3o_n.%C2%BA_024ordem_cronologica.pdf. Acesso em: 30 nov. 2018.

RIO GRANDE DO NORTE. Resolução nº 032, de 01 de novembro de 2016. Dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamentos nos contratos firmados no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. **Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte**. Natal, RN, 01 nov. 2016. Disponível em:

http://www.tce.rn.gov.br/as/Legislacao_site/download/resolucoes_tce_rn/Resolucao_322016_atualizada_ate_032018.pdf. Acesso em: 30 nov. 2018.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de pesquisa**. 2. ed. rev. atual. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração. UFSC, 2011.

TERMO DE COMPROMISSO

Comprometo-me, caso meu Trabalho seja aprovado pelo Comitê Científico, a comparecer ou nomear um representante para sua apresentação, no dia e hora previamente comunicados, e autorizo sua imediata publicação no site da instituição.

Autorizo a publicação do material utilizado em minha apresentação no site do evento, assim como o uso de sons e imagens. Autorizo também o recebimento de mensagens SMS através de meu celular com informações relativas ao meu trabalho científico e minha participação no evento.



GUSTAVO FERNANDES SALES

CPF.: 017.632.334-13