

PROCESSO: PGE n.º 16847-1107929/2011

INTERESSADO: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

EMENTA: **RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS. DESPESAS EMPENHADAS E NÃO LIQUIDADAS (DESPESAS NÃO PROCESSADAS) DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO.** *Inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas), ao cabo do exercício financeiro. Registro contábil amoldável ao princípio da anualidade orçamentária. Tratamento conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, cujos efeitos ficam restritos, sob o prisma da execução orçamentária, ao exercício financeiro em que os valores são inscritos nessas rubricas. Exigência de disponibilidade de caixa para a cobertura da inscrição de valores em restos a pagar não processados conduz ao equacionamento da questão, sob a perspectiva da execução financeira. Preservação do equilíbrio econômico-orçamentário. Distinção entre o regime orçamentário e o regime contábil (patrimonial). Sob o enfoque orçamentário, considera-se apropriada a despesa ao exercício financeiro em que ocorrido o empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64). Respaldo no sistema normativo para que se proceda à inscrição em restos a pagar não processados das despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas), desde que observadas as restrições previstas na legislação e nas diretrizes fixadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.*

Parecer GPG/Cons. n.º 74/2012

1. Trata-se do ofício n.º 632/2011-GS, encaminhado pelo Senhor Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, que solicita maiores explicações sobre a abrangência da orientação jurídica preconizada pelo Parecer PA n.º 114/2011, aprovado pelo Procurador-Geral do Estado de São Paulo, em 18 de novembro de 2011. Em síntese, no judicioso ofício, externou-se a preocupação – na hipótese de prevalecer o entendimento alvitrado no Parecer PA n.º 114/2011¹ – com a

1 O Parecer PA n.º 114/2011, da lavra do Procurador do Estado de São Paulo Demerval Ferraz de Arruda Jr, foi assim ementado: “CONTRATO ADMINISTRATIVO. Orçamento. Despesa pública. Princípio da anualidade. Compra única com execução fracionada. Duração do contrato adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários (artigo 57, “caput”, da Lei Federal n.º 8.666, de 21 de junho de 1993). Vigência anual dos créditos orçamentários (artigos 2 e 34 da Lei Federal n.º 4.320, de

ruptura da sistemática há muito sedimentada no Estado de São Paulo em relação à inscrição, na rubrica de restos a pagar não processados, das despesas legalmente empenhadas com suporte no orçamento anual vigente, mas que somente serão liquidadas e pagas no exercício subsequente. Além disso, após apontar a existência de um estoque de aproximadamente R\$ 1,4 bilhão de restos a pagar inscritos e ainda não processados, o Senhor Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo argumentou que a prática detém guarida nas leis de diretrizes orçamentárias e nos sucessivos decretos governamentais que dispõem sobre a execução orçamentária e encerramento do exercício financeiro.

2. Depreende-se, ainda, das alegações cerzidas no referido ofício, que a legislação estadual estabelece cautelas específicas para a inscrição em restos a pagar não processados. Segundo o relatado, essas cautelas alinham-se às preocupações veiculadas no Parecer PA n.º 114/2011, eis que visam à preservação do equilíbrio das contas públicas e a prevenção de formas indiretas de endividamento. Ademais, destacou-se que a liquidação de despesa empenhada pode ficar na dependência de execução de parcela contratual no exercício subsequente, e, de acordo com a argumentação vazada no ofício, esse descompasso temporal entre a execução orçamentária e financeira, desde que haja suficiente saldo de caixa para a cobertura da inscrição de valores em restos a pagar, não é incompatível com os princípios referentes à gestão fiscal responsável, albergados na Lei Complementar n.º 101/00.

3. Sem embargo do exarado, realçou-se que os relatórios apresentados pelo Poder Executivo ao Tribunal de Contas do Estado, que contêm a correlação entre o total de inscrições em restos a pagar de despesas empenhadas e não liquidadas, não sofreram qualquer objeção por parte da Corte de Contas. Por derradeiro, acentuou-se que a inscrição em restos a pagar de despesas empenhadas e não liquidadas é prática admitida pelos Manuais de Contabilidade e de Demonstrativos

17 de março de 1964), salvo, quanto aos créditos especiais ou extraordinários, se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses do exercício em que forem autorizados (artigos 167, parágrafo 2º, da Constituição da República, e 45 da Lei Federal n.º 4.320, de 1964). Inscrição como restos a pagar que, rigorosamente, deve abranger as despesas empenhadas e prontas para o pagamento ao final do exercício financeiro, pelo implemento de sua condição (artigos 36, caput, e 60 da Lei Federal n.º 4.320, de 1964). Impossibilidade de empenho de despesa que deva ser realizada apenas em exercício financeiro futuro. Regime de competência da despesa pública (artigo 50, II, da Lei Complementar Federal n.º 101, de 4 de maio de 2000). Correspondência entre a despesa e o exercício orçamentário em que ocorreu seu fato gerador. Não se admite, à falta de previsão no plano plurianual, a contratação, pela Administração, de compra com execução parcelada que supere o exercício financeiro, nem mesmo mediante empenho global do valor a pagar, hipótese em que, pelo regime de competência, estar-se-ia a cobrir despesa futura com o orçamento presente, à custa da observância do princípio da anualidade e do equilíbrio do orçamento em execução.”

Fiscais editados pela Secretaria do Tesouro Nacional. Destarte, em linhas gerais, pode-se afirmar que a lógica subjacente ao ofício está a realçar a importância da utilização dos restos a pagar não processados como um instrumento de Política Fiscal, porquanto relacionado com a execução da despesa pública.

4. O referido ofício aportou nesta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral para exame e manifestação, em cumprimento à determinação contida à fl. 5. Todavia, antes de enveredar pelo exame das questões suscitadas, são necessárias algumas breves considerações sobre a abrangência do Parecer PA n.º 114/2011 e a definição do escopo desta peça opinativa.

1. Abrangência do Parecer PA n.º 114/2011 e definição do escopo desta manifestação

5. Ressalte-se, de antemão, que o Parecer PA n.º 114/2011 cingiu-se a analisar questão específica relativa à compra mediante contratação direta por inexigibilidade de licitação de insumos para o laboratório do Núcleo de Biologia e Bioquímica do Instituto de Criminalística, com execução fracionada entre dois exercícios financeiros. Conquanto a Consultoria Jurídica da Secretaria de Segurança Pública tenha admitido a possibilidade de empenhar-se o valor total da despesa prevista e a inscrição, como restos a pagar, das prestações pagas à contratada no exercício seguinte, o Parecer PA n.º 114/2011 a esse entendimento não se alinhou.

6. Esta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral sumariou os fundamentos da peça opinativa em termos assim vazados: “(I) a duração dos contratos regidos pela Lei federal de Licitações limita-se, em regra, pela vigência dos respectivos créditos orçamentários; (II) a vigência dos créditos orçamentários coincide com a vigência da lei do orçamento, vinculada ao princípio da anualidade e acertada segundo o ano civil; (III) o princípio da anualidade impede cobrir despesas futuras com o orçamento presente; (IV) em restos a pagar somente devem ser inscritos valores que foram empenhados e liquidados na época certa, ou seja, cuja obrigação foi cumprida pelo contratado; (V) o regime de despesa pública é o de competência; (VI) não se admite o empenho global de despesa que só devam ser registrados, em exercício orçamentário futuro”. Diante dessas premissas, concluiu o parecerista: “a execução fracionada do objeto da compra deve ficar adstrita a um único exercício orçamentário; a necessidade administrativa que porventura deva ser satisfeita em exercício seguinte, porque há de desaguar em despesa que afeta o respectivo orçamento, deve ser cuidada noutro contrato, cuja vigência fique, por sua vez, limitada pela vigência dos créditos daquele exercício”. Ao término da manifestação, datada de 11 de novembro de 2011, esta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral propôs ao Senhor Procurador-Geral do Estado a aprovação do Parecer PA n.º 114/2011, o que foi levado a efeito em 18 de novembro de 2011.

7. Desse modo, impende realçar que o Parecer PA n.º 114/2011 versou sobre questão pontual e casuística: “*contratação direta por inexigibilidade de licitação, de insumos para o laboratório do Núcleo de Biologia e Bioquímica do Instituto de Criminalística, com execução fracionada*” entre os exercícios financeiros relativos aos anos de 2011 e 2012. Por tratar-se de hipótese de contratação direta por inexigibilidade de licitação realizada ao cabo do exercício financeiro, não se poderia excogitar qualquer prejuízo ao interesse público decorrente do fracionamento da execução do objeto da compra ao exercício financeiro vigente e a realização de nova contratação para a execução da despesa que seria processada no exercício financeiro subsequente. Em face daquela situação específica, entendeu-se que não poderia ocorrer a inscrição dos valores em restos a pagar, e a análise das conclusões lançadas no Parecer PA n.º 114/2011 não pode desbordar dos pressupostos fáticos que deram ensejo à sua elaboração.

8. Nessa ordem de ideias, cumpre apontar que subjaz àquela peça opinativa a preocupação com a gestão eficiente dos recursos públicos, pois, diante daquelas circunstâncias, fosse admitido o empenho global e a inscrição dos valores em restos a pagar não processados de despesas cujos fatos geradores se aperfeiçoariam em dois exercícios financeiros, abonar-se-ia lançamento contábil inamoldável ao planejamento orçamentário, possibilitando um “*descompasso entre a execução orçamentária e financeira, ou seja, a despesa é gravada num exercício, mas seus efeitos financeiros ocorrem no seguinte*”².

9. Em suma, foi esse o pano de fundo que orientou a aprovação pelo Senhor Procurador-Geral do Estado de São Paulo do Parecer PA n.º 114/11, sem embargo de anterior aquiescência da Chefia da Procuradoria Administrativa (PA) e desta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral. Entretanto, no Ofício n.º 632/2011-GS encaminhado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, alçaram-se argumentos técnicos e práticos que impelem a uma maior reflexão sobre a juridicidade da inscrição de valores em restos a pagar não processados.

10. Nessa vereda, ao proceder à análise da manifestação formulada pela consultante, o primeiro aspecto que ressoa refere-se ao volume de despesas inscritas na rubrica de restos a pagar não processados. Apontou a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que “*existe atualmente no Estado de São Paulo um estoque de restos a pagar, inscrito e ainda não processados, de aproximadamente R\$ 1,4 bilhão*”. Se, por um lado, a opulência dos valores evidencia que a inscrição em restos a pagar não processados é prática contábil sedimentada na gestão orçamentária do

2 Giacconi, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 327.

Estado de São Paulo; por outro, esses números demonstram que a preocupação quanto ao comprometimento da programação financeira em decorrência da inscrição em restos a pagar é uma realidade factível.

11. À evidência, do ponto de vista estritamente jurídico, pouco adiantaria a simples constatação de que a inscrição em restos a pagar não processados é prática contábil consolidada na gestão orçamentária do Estado de São Paulo, se a inscrição de despesas nessa rubrica não estivesse amparada pelas normas de Direito Financeiro. Isso porque o costume, como fonte supletiva, não pode se firmar em sentido contrário ao da lei³ (artigo 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro). Não bastasse isso, nos quadrantes do Direito Público, o costume, por conta do princípio da legalidade, ganha contornos ainda mais restritos⁴, e a Contabilidade Pública, ramo da Ciência Contábil que “*aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro*”⁵, não escapa dessa realidade.

12. Dessa forma, cumpre esclarecer que esta manifestação cingiu-se a apreciar a juridicidade da inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas na rubrica de

3 Nesse sentido: “A grande maioria dos autores rejeita o costume ‘contra legem’ por entendê-lo incompatível com a tarefa do Estado e como princípio de que só as leis se revogam por outras. Realmente, poder-se-á afirmar que a problemática do costume ‘contra legem’ é de natureza política e não jurídica, pois se trata de uma questão de colisão de poderes.” (Diniz, Maria Helena. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 123.)

4 Em abono a essas considerações: “Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelos Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro. Michel Stassinopoulos, em fórmula sintética e feliz, esclarece que, além de não poder atuar ‘contra legem’ ou ‘praeter legem’, a Administração só pode agir ‘secundum legem’. Aliás, no mesmo sentido é a observação de Alessi, ao averbar que a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza. Afonso Rodrigues Queiró afirma que a Administração ‘é a longa manus’ do legislador e que ‘a atividade administrativa é a atividade de subsunção dos fatos da vida real às categorias legais.’ (Mello, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 101).

5 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 107. Alinha-se a esse entendimento Francisco Glauber Lima Mota, para quem a “*Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultado e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e o princípios de contabilidade*” (Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 222). Confira-se, ainda, o item 3 da NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.128/08.

restos a pagar não processados, ancorando-se, para tanto, em três linhas estruturantes. Em um primeiro momento, buscou-se abordar os conceitos de restos a pagar processados e restos a pagar não processados e o tratamento legal a eles conferido. Em um segundo momento, objetivou-se demonstrar que a inscrição de valores em restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, constitui registro contábil amoldável ao princípio da anualidade e ao princípio do equilíbrio orçamentário. Por fim, em um terceiro plano, pretendeu-se demonstrar que a inscrição do lançamento contábil relativo à inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados não pode prescindir do entendimento da segregação, albergada pela Lei n.º 4.320/64, entre os regimes orçamentário e contábil (patrimonial). Destarte, sob o enfoque orçamentário, a despesa orçamentária é reconhecida no exercício financeiro da emissão de empenho, o que atribui o devido respaldo normativo à inscrição em restos a pagar não processados das despesas empenhadas e não liquidadas.

13. Ressalte-se, ainda, que a presente manifestação, na medida do possível, pretendeu enveredar pela seara estritamente jurídica. A imersão nos conceitos contábeis, cuja exata compreensão compete aos responsáveis pelos Órgãos de Contadoria da Administração Pública estadual, foi realizada quando imprescindível para o entendimento das conclusões sustentadas no decorrer deste arrazoado. Entretanto, não é possível desconsiderar que *“linguagem orçamentária é essencialmente contábil”*⁶. Tal circunstância revela a interdependência entre o Direito e a Contabilidade, que se fundem em realidade indecomponível, para a análise das questões debatidas. Além disso, a Contabilidade Pública radica-se em bases eminentemente empíricas⁷, o que torna ainda mais tormentoso e intrincado o exame das questões suscitadas.

14. Consigne-se, por oportuno, que o escopo desta manifestação está adstrito aos questionamentos realizados pela consulente: avalia-se a possibilidade jurídica de inscrição de valores em restos a pagar não processados das despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas). A questão foi avaliada no plano puramente abstrato, descurando-se, portanto, do exame de todas as filigranas que o tema envolve, até porque não se poderia antever a complexa

6 Giacomoni, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 87.

7 Nesse sentido, anote-se: *“Nos estudos de Contabilidade do setor público, é relevante considerar as ponderações de Magnet (1978) de que a contabilidade pública, embora diariamente aplicada, apresenta algumas dificuldades para sua definição. Por sua vez, o mesmo autor revela de modo surpreendente que na França o estudo de Contabilidade Pública está ausente dos programas de ensino superior e inclusive que ela foi banida das escolas de formação profissional, concluindo que trata-se de um campo de conhecimento empírico que é feita por praticantes para ser usada por praticantes futuros”* (Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 47).

gama de situações que o tema da inscrição em restos a pagar encerra. Assim, as conclusões aqui lançadas não tornam prescindível ulterior análise particularizada das hipóteses que poderão ensejar a inscrição de valores nessa rubrica. Além disso, o exame foi realizado no plano retrospectivo, à luz da legislação estadual que regulamentou o exercício financeiro relativo ao ano de 2011. Por essa razão, para que as conclusões aqui vertidas sejam válidas para exercícios financeiros futuros, é imperiosa a repetição das cautelas previstas hodiernamente na legislação estadual, conforme se verificará adiante.

15. Frise-se, por derradeiro, que as discussões sobre a inscrição de valores em restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, não estão adstritas aos limites territoriais do Estado de São Paulo. Em razão do acréscimo na inscrição de valores em restos a pagar, o Congresso Nacional, por ocasião da tramitação dos projetos de Leis de Diretrizes Orçamentárias referentes aos anos de 2007⁸ e 2008⁹, tentou estabelecer limitações na utilização dos restos a pagar

8 Lei n.º 11.439/06: “Art. 129. Os restos a pagar relativos a despesas primárias discricionárias inscritos em 2007 não excederão a 70% (setenta por cento) do valor inscrito no exercício de 2006. Parágrafo único. Excluem-se do limite a que se refere o caput as despesas relativas ao Projeto-Piloto de Investimentos Públicos - PPI de que trata o art. 3º desta Lei.” Esse artigo constava do projeto de lei, mas foi vetado. As razões de veto foram assim emolduradas: “A inscrição de restos a pagar segue estritamente a legislação vigente, sendo o volume basicamente determinado pelo descompasso entre a execução física e financeira e o princípio da anualidade do orçamento, em particular no tocante aos investimentos. Ao fixarem-se limites para a sua inscrição se toma por pressuposto a existência de desequilíbrios entre receitas e despesas, o que, todavia, não corresponde ao que ocorre com o processamento dos restos a pagar, que conforme apontado é intrínseco ao processo de execução orçamentária. A própria Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, dedicou-se ao aspecto do comprometimento financeiro com os restos a pagar, fixando, em seu bojo a exigência de que, nos últimos dois quadrimestres de mandato, fossem resguardados os correspondentes recursos financeiros para arcar com as obrigações decorrentes dos restos a pagar, evitando-se que essas obrigações recaíssem sobre o próximo governante. Assim, a gestão dessas obrigações não requer limitações adicionais àquelas já consagradas na LRF, sob pena de que qualquer limite arbitrado, sem observar a dinâmica da execução das despesas, possa colocar em risco a continuidade de ações relevantes, em vista do que se sugere por veto ao dispositivo por contrariar o interesse público.”

9 Lei n.º 11.514/07: “Art. 131. Os restos a pagar não processados terão vigência de um ano a partir de sua inscrição, exceto se: I - vierem a ser liquidados nesse período, observado o disposto no parágrafo único do art. 112 desta Lei; II - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, por meio do qual já tenha sido transferida a primeira parcela de recursos, ressalvado o caso de rescisão; ou III - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, cuja efetivação dependa de licença ambiental ou do cumprimento de requisito de ordem técnica estabelecido pelo concedente. § 1º Durante a execução dos restos a pagar não serão admitidas alterações nos valores anteriormente inscritos. § 2º Fica vedada no exercício de 2008 a execução de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2007 que não tenham sido liquidados até 31 de dezembro de 2007, ressalvado o disposto no inciso II do caput. § 3º Os órgãos de controle interno e externo verificarão o cumprimento do disposto neste artigo.” Esse artigo constava do projeto de lei, mas foi vetado. As razões de veto foram assim emolduradas: “O entendimento de que devem ser envidados todos os esforços possíveis na busca da redução das despesas

processados e não processados. Contudo, essas restrições foram objeto de veto pelo Presidente da República¹⁰.

16. Acresça-se que o Tribunal de Contas da União, no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República relativo ao Exercício de 2006¹¹, apresentou ressalva quanto à inscrição de vultosos valores na rubrica de restos a pagar não processados. No exercício subsequente, diante da ausência de adoção de medidas saneadoras em relação à ressalva do ano anterior, o Tribunal de Contas da União estabeleceu recomendação para que os “Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão regulamentem o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário, de modo a reduzir os elevados montantes inscritos em restos a pagar não-processados, e evitar o comprometimento da programação financeira dos exercícios seguintes”¹²

inscritas em restos a pagar, especialmente as não-processadas, parece ser unanimidade entre os gestores públicos de todos os Poderes. Entretanto, também é expressiva a opinião de que essa redução deve ser realizada de forma gradual, a fim de não comprometer a execução orçamentária e financeira das ações autorizadas pelo Poder Legislativo nos respectivos exercícios financeiros. Dessa forma, considerando que o dispositivo em questão impede que os restos a pagar não processados, que não tenham sido objeto de convênio ou instrumento congênere, não possam ter a sua vigência prorrogada, poderá colocar em risco a continuidade de importantes ações empreendidas pelo Governo na busca do almejado crescimento econômico.”

- 10 Para uma análise mais pormenorizada, confira-se o excelente trabalho de WILSON ROBERTO DA SILVA: *Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal*. Brasília, 2008. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa–ISS – TCU, p. 38). Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053974.PDF>>.
- 11 Confira-se: “Devem ser ressalvadas, em relação ao Poder Executivo, as ocorrências mencionadas ao longo do relatório, em particular: (...) XVIII - volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2006, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu R\$ 2,06 bilhões em restos a pagar não-processados, o que representa 92,8% da despesa realizada pelo órgão em 2006;” (Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2006/Tribunal de Contas da União; Ministro Ubiratan Aguiar, relator. Brasília : TCU, 2007, p. 317).
- 12 Verifique-se: “7 RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA DE 2006 E PROVIDÊNCIAS ADOTADAS (...) B) Restos a Pagar Ressalva: volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2006, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu R\$ 2,06 bilhões em restos a pagar não-processados, o que representa 92,8% da despesa realizada pelo órgão em 2006.Recomendação: aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão que regulamentem o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário, de modo a reduzir os elevados montantes inscritos em restos a pagar não-processados, e evitar o comprometimento da programação financeira dos exercícios seguintes. Comentários: Visando reduzir os elevados

Essa é a síntese do relatório. Passa-se a opinar.

II. Restos a pagar processados e não processados

17. O *caput* do artigo 36 da Lei n.º 4.320/64 define como “Restos a Pagar as despesas nele empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”¹³. Da análise do dispositivo, constata-se que a Lei n.º 4.320/64 estabeleceu vernacularmente que constituem restos a pagar as despesas orçamentárias empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro do respectivo exercício financeiro. Além disso, consignou que os restos a pagar referem-se às despesas processadas e às não processadas¹⁴.

montantes inscritos em Restos a Pagar Não- Processados e atender a sobredita recomendação, o Poder Executivo incluiu no art. 14 do Decreto n.º. 6.046, de 22 de fevereiro de 2007, o prazo máximo de 14 de dezembro de 2007 para as unidades efetuarem o empenho das suas respectivas dotações orçamentárias. Além disso, o parágrafo 1º do referido artigo 14 do Decreto n.º. 6.046/2007 dispôs que os empenhos estariam limitados às despesas cujos contratos, convênios ou instrumentos congêneres pudessem ser formalizados até 31 de dezembro de 2007, excetuando as despesas constitucionais e legais. Em que pese a pertinência da inclusão dos referidos dispositivos no Decreto de Programação Financeira, observa-se que, no exercício de 2007, a inscrição de valores em Restos a Pagar Não-Processados apresentou um crescimento de 42,19%, passando de R\$ 38,8 bilhões em 2006 para R\$ 55,1 bilhões em 2007, o que demonstra a necessidade de adoção de medidas complementares às adotadas. Situação: Não atendida.” (Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república / Tribunal de Contas da União (2007). Brasília: TCU, 2007, p. 386). A despeito das recomendações do Tribunal de Contas da União, o jornal “O Estado de S. Paulo” recentemente veiculou reportagem em que aponta: “governo federal já acumula em caixa R\$ 59 bilhões para investimentos públicos, que não conseguiu gastar. Esse valor é referente a obras previstas nos orçamentos anuais da União que não saíram do papel. Os recursos foram “empenhados”, mas não “liquidados” e “pagos” porque o investimento ainda não foi realizado” (Landim, Raquel. Governo tem R\$ 53 bilhões para investir, mas não consegue gastar: Recursos foram “empenhados”, mas não “liquidados” e “pagos” porque o investimento não foi realizado; montante triplicou desde 2007. O Estado de S. Paulo, São Paulo, 8 de jul. de 2012, Caderno de Economia & Negócios, p. B1).

- 13 Conquanto o dispositivo refira-se a restos a pagar relativos de despesas processadas e não processadas, o uso corrente sobrepôs-se à dicção legal para cunhar as alocações “restos a pagar processados” e “restos a pagar não processados”.
- 14 No âmbito estadual, o artigo 30 da Lei estadual n.º 10.320/68, que dispõe sobre os sistemas de controle interno da gestão financeira e orçamentária do Estado, detém redação semelhante ao dispositivo constante da Lei n.º 4.320/64. Com efeito, o artigo 30 da Lei estadual n.º 10.320/68 foi assim emoldurado: “Artigo 30 – Consideram-se “Restos a Pagar” as despesas empenhadas, mas não pagas, até 31 de dezembro, distinguindo as processadas das não processadas. Parágrafo único – Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como “Restos a Pagar” no último ano de vigência do crédito”. Desse modo, as conclusões quanto à Lei n.º 4.320/64 se estendem inextoravelmente à Lei estadual n.º 10.320/68.

18. Decerto, a Lei n.º 4.320/64 não delimitou o sentido e alcance da expressão “despesas processadas e não processadas”. Esse papel foi levado a efeito pelo Decreto n.º 93.872/86, o qual dispõe: despesas processadas e não processadas constituem, respectivamente, as liquidadas e as não liquidadas (artigo 67, §1º¹⁵). Destarte, à vista dos preceitos contidos nessas ordenações legais, conclui-se que a distinção entre restos a pagar processados e restos a pagar não processados remete aos estágios da despesa orçamentária¹⁶.

19. A análise isolada da primeira parte do artigo 36 da Lei n.º 4.320/64, ao dispor que se consideram restos a pagar “despesas nele empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro”, poderia levar ao entendimento de acordo com o qual se admite a inscrição em restos a pagar apenas das despesas que deveriam ter sido pagas em razão do cumprimento da obrigação pelo contratante, mas não o foram. Todavia, essa exegese não subsiste a um exame mais criterioso.

20. De fato, à enunciação dessa primeira parte segue-se a distinção entre as despesas processadas e não processadas. E, como já se anotou, as despesas processadas são “aquelas despesas que completaram o estágio ‘liquidação’”¹⁷; e as despesas não processadas, “aquelas que não concluíram o estágio ‘liquidação’”¹⁸. Dessa forma, tendo em mira não apenas a primeira parte do dispositivo, imperiosa é a conclusão segundo a qual a legislação alberga tanto a inscrição em restos a pagar das despesas empenhadas e liquidadas (originando os restos a pagar processados), como das despesas empenhadas e não liquidadas (originando os restos a pagar não processados).

21. Ressalve-se que, no âmbito da legislação federal, o tratamento dos restos a pagar não processados não foi objeto somente da Lei n.º 4.320/64 e do Decreto n.º 93.872/86. A Lei Complementar n.º 101/00, ao cuidar do Relatório de Gestão Fiscal, prevê, em seu item 3 da alínea “b” do inciso III do artigo 55, que, no último quadrimestre, o relatório conterá demonstrativos da “inscrição

15 Decreto n.º 93.872/86: “Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (Lei n.º 4.320/64, art. 36). § 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto. § 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.”

16 Gize-se que não há consenso na literatura contábil quanto aos estágios da despesa orçamentária. Apesar dessa discussão não influenciar na definição dos restos a pagar, adotar-se-á o critério veiculado pela Lei n.º 4.320/64, que alude a três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento.

17 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71.

18 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71

em *Restos a Pagar, das despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade caixa*¹⁹ (g.n.).

22. Além disso, o parágrafo único do artigo 76 do Decreto-lei n.º 200/67 estabelece que as “*despesas inscritas na conta de “Restos a Pagar” serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro*”. Embora o preceito não se refira especificamente aos restos a pagar não processados, dá guarida ao lançamento contábil relativo à inscrição de valores nessa rubrica ao admitir que a liquidação das despesas ocorra após o término do exercício financeiro. Com efeito, os restos a pagar processados, como já se anotou, pressupõem que o cumprimento dos estágios de empenhamento e liquidação da despesa ocorram dentro do mesmo exercício financeiro, relegando ao próximo exercício financeiro apenas o pagamento.

23. Sem embargo dessas considerações, não se pode negar que a adequada gestão orçamentária e financeira recomenda o cumprimento de todos os estágios da despesa dentro de um mesmo exercício financeiro. A rigor, o procedimento ideal seria o empenhamento, liquidação e pagamento da despesa até o término do exercício financeiro (31 de dezembro) de modo a evitar o descompasso entre a execução orçamentária e financeira. Contudo, existem eventos que podem impedir que os estágios da liquidação e do pagamento se efetivem dentro do mesmo exercício financeiro do empenho, seja por responsabilidade da própria Administração Pública (a título exemplificativo, demora no recebimento de um bem ou serviço contratado), seja por fatores que não podem ser imputados à Administração Pública (a título exemplificativo, questionamento judicial de um procedimento licitatório). E, para que se possa dar prosseguimento à execução da despesa no exercício financeiro seguinte – desde que devidamente empenhada –, a legislação permitiu o registro de valores em restos a pagar²⁰.

24. Dessa forma, os restos a pagar processados são constituídos pelos saldos das despesas empenhadas, liquidadas e não pagas. Eles se referem às despesas que já ultimaram o estágio da liquidação (despesas processadas), ou seja, representam aqueles valores que, ao final do exercício financeiro, estavam prontos para o pagamento em razão de o credor ter cumprido com as suas obrigações

19 Lei Complementar n.º 101/00: “Art. 55. O relatório conterá: (...) III - demonstrativos, no último quadrimestre: (...) b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas: (...) 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; (...)”

20 Converte para essa assertiva o requisito constante do §2º do artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11, o qual exige a justificativa para a inscrição de valores em restos a pagar não processados, como se verificará adiante.

mediante a entrega do material, a prestação dos serviços ou a execução das obras, tendo ocorrido ainda a verificação do seu direito adquirido, na dicção do artigo 63 da Lei n.º 4.320/64. Portanto, dentro do mesmo exercício financeiro houve o cumprimento dos estágios do empenho e da liquidação. Apenas o pagamento se realizará no exercício financeiro vindouro.

25. Por sua vez, os restos a pagar não processados são constituídos pelos saldos das despesas empenhadas e não liquidadas – e, portanto, ainda não pagas. Assim, eles se referem a despesas que não concluíram o estágio da liquidação (despesas não processadas) até o dia 31 de dezembro. Trata-se de despesas que ainda dependem da prestação do serviço, do fornecimento do material ou da execução das obras por parte do credor, ou, mesmo que tenha ocorrido o cumprimento da obrigação, não houve a verificação do direito adquirido pelo credor. Dessa forma, o cumprimento dos estágios da liquidação e pagamento se realizará no exercício financeiro seguinte.

26. Essa é a lição que se extrai do entendimento doutrinário:

“O tema Restos a Pagar foi tratado no art. 36 da Lei n.º 4.320/64, nos seguintes termos: (...)

O dispositivo citado apresenta três pontos importantes que caracterizam a figura dos Restos a Pagar: a definição da expressão Restos a Pagar, sua composição e a diferença entre as despesas empenhadas processadas e não processadas.

Segundo o Decreto 93.872/1986, entendem-se por despesas empenhadas processadas as despesas liquidadas, e por despesas empenhadas não-processadas as despesas não-liquidadas.

Como visto no subitem 9.2.3.1 deste capítulo, no primeiro estágio – empenho –, as despesas orçamentárias são empenhadas e reconhecidas no exercício da emissão do empenho, registradas contabilmente pela utilização do crédito orçamentária, mesmo não sendo ainda uma obrigação líquida e certa. Maior importância foi dada ao princípio da legalidade da despesa e da anualidade do orçamento (...)

Conforme consabido, para todas as despesas orçamentárias, nem todos os estágios poderão acontecer durante o exercício, podendo essas despesas apresentar-se nas seguintes situações ou momentos, no encerramento do exercício;

- a) despesas empenhadas, liquidadas e pagas;*
- b) despesas empenhadas, liquidadas e não pagas; e*
- c) despesas empenhadas, não liquidadas e não pagas.*

Na hipótese da situação contida na alínea ‘c’, as despesas empenhadas, não liquidadas e não pagas até 31.12, pendentes do implemento de condição, serão inscritas, em 31/12, na conta 5.3.1.x.x.xx.xx – Inscrição dos Restos a Pagar Não-Processados em contrapartida com a conta 6.3.1.x.x.xx.xx – Restos a Pagar Não-Processados a Liquidar, no Subsistema

de Informações Orçamentárias, por força do art. 35 da Lei 4.320/64 e da apuração correta do ‘superavit’ financeiro, como ilustrado a seguir.”²¹

27. Alinhados a esse posicionamento:

“A observância dos requisitos legais para a execução da despesa pública muitas vezes exige o cumprimento de cronograma que consomem vários meses, abrangendo atividades como a publicação de editais, a realização de processos licitatórios quase sempre morosos, a fiscalização da entrega e da produção dos bens e serviços. Nesse processo, muitas das etapas, e principalmente o pagamento, podem se estender para exercícios futuros. Em situações dessa natureza a legislação brasileira estabelece que as despesas legalmente empenhadas em determinado exercício sejam apropriadas nesse mesmo exercício, independentemente da fase em que se encontre a sua realização. Se ainda não foi paga, a despesa orçamentária é devidamente registrada, lançando-se adicionalmente o direito do fornecedor em conta de obrigação do governo, a conta “restos a pagar”. (...)”

As despesas inscritas em Restos a pagar classificam-se em:

a) Restos a pagar Processados – despesas em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Trata-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos.

b) Restos a pagar não Processados – despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou, ainda que tal tenha se efetivado, o direito do credor ainda não foi apurado e reconhecido. Trata-se de despesas empenhadas no exercício anterior, ainda não liquidadas e não pagas.”²²

“As despesas processadas são aquelas em que já ocorreram o empenho e a liquidação, significando, dessa forma, que a condição necessária para o efetivo pagamento já ocorreu; este, porém, não será realizado no mesmo exercício financeiro. (...)”

As despesas não processadas representam aquelas que foram regularmente empenhadas, mas que, em razão do não cumprimento integral do contrato pelo particular ou pela própria Administração Pública, não puderam ser liquidadas no mesmo exercício financeiro. De fato, a pendência na execução de contratos cujas obrigações foram assumidas pela Administração Pública (aquisição de obras, materiais ou serviços) não dá ao credor (contratado) o direito líquido e certo ao pagamento, impedindo a liquidação da despesa. Dessa forma, se a execução do contrato não ocorrer até o final do exercício, a despesa empenhada é categorizada como não processada, diante da impossibilidade de se proceder à sua liquidação (art. 63 da Lei 4.320/1964).”²³

21 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 283.

22 Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 366.

23 Conti, José Maurício (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 127. Confirmam-se, ainda, para evitar a citação fastidiosa dos mesmos con-

28. Em idêntica vereda, segue a orientação preconizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, consoante se depreende da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público²⁴, aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios e aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF, de 20 de junho de 2011, o qual estabelece:

“No fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a dívida flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio do pagamento.

Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

Serão inscritas em restos a pagar as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante. Também serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.”²⁵

29. De flui, ainda, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que, no encerramento do exercício financeiro, “a inscrição de despesa em restos a pagar não processados é procedida após a anulação dos empenhos que não podem ser inscritos em virtude de restrição em norma do ente, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em restos a pagar e anulam-se as demais para, após,

ceitos, os seguintes ensinamentos: Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71; Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 193; Cruz, Flávio et. all. *Comentários à lei n.º 4.320*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.75; Andrade, Nilo de Aquino. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 127; Giacomoni, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 313; Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 277; Lima, Diana Vaz; Castro, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 83; Kohama, Heilio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 142; Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 147.

24 A competência da Secretaria do Tesouro Nacional para a edição do Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público de flui dos Decretos n.º 6.976/09 e 7.482/11, em conformidade com os artigos 18, da Lei n.º 10.180/01, e 50, §2º, da Lei Complementar n.º 101/00.

25 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 112, g.n.

*inscreverem-se os restos a pagar não processados do exercício*²⁶ (g.n.). Fixa, portanto, o referido Manual que, à luz da legislação do ente federativo, deve ser realizado o registro dos restos a pagar processados e anulação dos empenhos que não podem ser inscritos nessa rubrica. Após a adoção desse procedimento, realiza-se a inscrição dos restos a pagar não processados. Portanto, a inscrição das despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados remete à legislação estadual (artigo 24, incisos I e II, da Constituição Federal).

30. Nessa ordem de ideias, no âmbito do Estado de São Paulo, a par da já mencionada Lei estadual n.º 10.320/68 (cf. nota 14), o tema é objeto das sucessivas leis de diretrizes orçamentárias e dos decretos governamentais que dispõem sobre a execução orçamentária e encerramento do exercício financeiro. E, tendo por parâmetro o Orçamento de 2011, a inscrição das despesas em restos a pagar foi regulamentada pelos seguintes preceitos: artigo 36 da Lei estadual n.º 14.185/10²⁷, que dispôs sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2011; artigo 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11²⁸, que fixou normas para a execução orçamentária e financeira do exercício de 2011; artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11²⁹, que estabeleceu normas relativas ao encerramento da execução orçamentária e financeira das Administrações Direta e Indireta, visando ao levantamento do Balanço Geral do Estado do exercício de 2011.

26 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 112, g.n.

27 Lei estadual n.º 14.185/10: “Artigo 36 - As despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício serão inscritas em restos a pagar e terão validade até 31 de dezembro do ano subsequente, inclusive para efeito de comprovação dos limites constitucionais de aplicação de recursos nas áreas da educação e da saúde. Parágrafo único - Decorrido o prazo de que trata o “caput” deste artigo e constatada, excepcionalmente, a necessidade de manutenção dos restos a pagar, fica o Poder Executivo autorizado a prorrogar sua validade, condicionado à existência de disponibilidade financeira para a sua cobertura.”

28 Decreto estadual n.º 56.644/11: “Artigo 14 - As despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício serão inscritas em restos a pagar e terão validade até 31 de dezembro do ano subsequente, inclusive para efeito de comprovação dos limites constitucionais de aplicação de recursos nas áreas da educação e saúde, nos termos do artigo 36 e parágrafo único da Lei nº 14.185, de 13 de julho de 2010, condicionadas à existência de disponibilidade financeira para a sua cobertura.”

29 Decreto estadual n.º 57.489/11: “Artigo 9º - As despesas do exercício financeiro pendentes de pagamento poderão ser inscritas como restos a pagar processados ou não processados, até 14 de janeiro de 2012. § 1º - O registro dos restos a pagar far-se-á por credor e empenho correspondente. § 2º - Os restos a pagar não processados serão inscritos pelas próprias Unidades Gestoras Executoras - UGEs, desde que haja justificativa para tanto e condicionada à existência da disponibilidade financeira necessária à sua cobertura. § 3º - O empenho da despesa não inscrito em restos a pagar será automaticamente anulado no SIAFEM/SP.” O Decreto prevê a inscrição em restos a pagar processados ou não processados até 14 de janeiro de 2012. Essa data, contudo, extrapolou o exercício financeiro relativo ao ano de 2011.

31. Destarte, o artigo 36 da Lei estadual n.º 14.185/10 estabelece que as despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício serão inscritas em restos a pagar. Ao que acrescenta o artigo 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11: exigência de disponibilidade financeira para a cobertura dos restos a pagar. Por seu turno, o artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11 alude expressamente aos restos a pagar processados e não processados.

32. Da análise desses dispositivos, verifica-se que a legislação estadual, num primeiro momento (artigos 36, da Lei estadual n.º 14.185/10, e 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11), prevê a inscrição em restos a pagar das despesas empenhadas e não pagas, o que poderia levar o hermenêuta ao entendimento de acordo com o qual ela albergaria apenas as despesas empenhadas que deveriam ter sido pagas no exercício, mas não o foram. Portanto, trataria apenas das despesas empenhadas e liquidadas (despesas processadas), permitindo, assim, apenas a inscrição de valores em restos a pagar processados.

33. Todavia, a interpretação sistemática não abonaria essa conclusão. A análise do sentido e alcance desses dispositivos não poderia desconsiderar a legislação federal (artigo 24 inciso I e §1º da Constituição Federal) que, como já se viu, admite a inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas na rubrica de restos a pagar não processados. Além disso, o artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11 menciona expressamente os restos a pagar não processados, o que dá ensanchas ao registro contábil alvitado, *“desde que haja justificativa para tanto e condicionada à existência da disponibilidade financeira necessária à sua cobertura”*.

34. Não é demasiado ressaltar, como bem realçado pela Pasta consulente, que foram estabelecidas diversas cautelas para a inscrição das despesas orçamentárias empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados, visando à preservação do equilíbrio orçamentário.³⁰

35. Dessa forma, resta indubitoso que a inscrição em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas detém respaldo normativo, seja na legislação federal, seja na legislação estadual. Além disso, constitui registro contábil ancorado na lição doutrinária e no entendimento preconizado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Entretanto, a simples previsão de inscrição

30 A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo assentou: *“A legislação estadual impõe cautelas específicas para inscrição em restos a pagar não processados, tais como (I) apresentação de justificativa convincente para a demora do processamento; (II) constatação sobre a existência de disponibilidade financeira ‘vis-à-vis’ as receitas arrecadadas no mesmo exercício em que ocorreu o empenhamento de despesa; (III) limitação temporal de validade até o final do exercício subsequente; (IV) cômputo no cumprimento das vinculações constitucionais na área do ensino e da saúde; (V) cancelamento dos restos a pagar cuja obrigação não guardar real conformidade com os respectivos compromissos”*.

dos restos a pagar não processados na legislação não evidencia, por si só, que a realização desse lançamento contábil compraz ao princípio da anualidade. Com efeito, ainda que prevista na legislação, a inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados deve ser amoldável ao princípio da anualidade, sob pena de ser considerada incompatível com o texto constitucional.

III. Tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar: observância dos princípios da anualidade orçamentária e do equilíbrio orçamentário

36. Deflui do princípio da anualidade, consagrado no artigo 2º da Lei n.º 4.320/64³¹, que o orçamento projeta-se sobre determinado período. A rigor, o orçamento consiste na “*previsão, programação de atividades e projetos a serem realizados no futuro*”³², e esse futuro, por força do princípio da anualidade orçamentária, corresponde ao período equivalente a um ano.

37. Com efeito, no sistema pátrio, por conta do disposto nos artigos 48, inciso II, 165, inciso II e § 5º, e 166, da Constituição Federal, e 34, da Lei n.º 4.320/64, o exercício financeiro – lapso temporal em que se concretiza a execução orçamentária e financeira – equivale ao ano civil. Dentre as razões que justificam a adoção do princípio da anualidade orçamentária, destaca-se que a periodicidade da peça orçamentária enseja “*maior controle quanto à sua execução*”³³, resultando daí a importância de seu fiel cumprimento.

31 Lei n.º 4.320/64: “Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade (...)” (g.n).

32 Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 741.

33 Rosa Jr., Luiz Emydio F. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 78. Em idêntica vereda trilha José Afonso da Silva ao afirmar que a periodicidade do orçamento funda-se: “(a) ‘do ponto de vista político, por conceder ao Congresso Nacional a oportunidade de intervir periodicamente na atividade financeira, quer aprovando a proposta de orçamento para o período seguinte, quer fiscalizando a administração financeira do governo e tomando-lhe as contas; (b) ‘do ponto de vista financeiro’, porque marca um período durante o qual se efetuam a arrecadação e a contabilização dos ingressos e se comprometem as despesas públicas em determinado momento; (c) ‘do ponto de vista econômico’, para o fim de influir nas flutuações dos ciclos econômicos.” (Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 741). Alinha-se a esse entendimento Ricardo Lobo Torres: “O princípio da anualidade orçamentária sinaliza no sentido de que o Legislativo deve exercer o controle político sobre o Executivo pela renovação anual da permissão para a cobrança dos tributos e a realização dos gastos, sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira” (Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 329).

38. Sem embargo da sua harmonização com o plano plurianual³⁴, o sentido e alcance do princípio da anualidade orçamentária não ensejam relevantes alterações no âmbito doutrinário. Por essa razão, sem maior detença na análise desse princípio, imperioso iniciar-se o exame do tratamento contábil das despesas inscritas em restos a pagar, sejam eles processadas ou não, de modo a evidenciar que esse lançamento contábil afigura-se compatível com princípio da anualidade orçamentária.

39. A principal objeção que se faz a inscrição de valores em restos a pagar não processados, à luz do princípio da anualidade orçamentária, diz respeito à impossibilidade de cobrir despesa futura com o orçamento presente. Entretanto, a Lei n.º 4.320/64 confere aos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, um tratamento contábil cujos efeitos ficam restritos, sob o prisma da execução orçamentária, ao orçamento do exercício financeiro em que os valores são inscritos nessa rubrica. E, conquanto o pagamento ocorra no exercício financeiro subsequente ao do empenhamento da despesa, a legislação condiciona a inscrição de valores em restos a pagar à existência de saldo de caixa, o que busca preservar o princípio do equilíbrio orçamentário, equacionando a questão sob a perspectiva da execução financeira.

40. Nesse sentido, revela-se imprescindível trazer à tona classificação encampada pela Lei n.º 4.320/64 entre as despesas orçamentárias e as despesas extraorçamentárias. Com efeito, são consideradas orçamentárias aquelas despesas “cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário. Em outras palavras, é a que integra o orçamento, isto é, a despesa discriminada e fixada no orçamento público”.³⁵ De outro modo, as despesas extraorçamentárias são os “pagamentos que não dependem de autorização legislativa; aqueles que não estão vinculados ao orçamento público; não integram o orçamento.”³⁶

34 Nesse sentido: “Pode-se até, a partir daí, reconhecer um novo princípio orçamentário, próprio da técnica de orçamento-programa, qual seja o princípio da plurianualidade das despesas de investimentos. Isso, contudo, não fura o princípio da anualidade, porque as metas e programas e, portanto, as despesas de capital, constantes do plano plurianual, serão executadas ano a ano pelo orçamento anual. Significa isso que o princípio da anualidade vive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e sim por meio do orçamento anual.” (Silva, José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 742).

35 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 62, g.n.

36 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 64, g.n.

41. Assentada essa distinção, impende mencionar que a Lei n.º 4.320/64, ao tratar do Balanço Financeiro³⁷, em seu artigo 103, parágrafo único, dispõe que “os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária”. Consigna esse dispositivo que os restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, constituem despesa orçamentária, e, por constituírem despesa orçamentária, integram o orçamento do exercício financeiro em que empenhada a despesa, em razão do que dispõe o artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64 como se verificará em item ulterior.

42. Todavia, como a inscrição de valores em restos a pagar não implica desembolso³⁸ – os restos a pagar representam o saldo das despesas empenhadas e liquidadas (despesas processadas) ou das despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas), em ambas as situações a despesa não atingiu o estágio do pagamento –, a Lei n.º 4.320/64 determina que os valores sejam computados, em compensação, como receita extraorçamentária no Balanço Financeiro. Desse modo, esse “*procedimento procura transferir o estágio de pagamento para o exercício seguinte, tratando-o sob o ponto de vista eminentemente financeiro, uma vez que, do ponto de vista orçamentário, encerra-se no fim do exercício, no qual, no valor da despesa orçamentária executada, foi incluído o valor dos restos a pagar.*”³⁹

43. Nesse sentido, prelecionam Roberto Bocaccio Piscitelli e Maria Zulene Farias Timbó:

“No título “Restos a Pagar”, classificado como receita extra-orçamentária, será computado o total dos “Restos a Pagar” inscritos no exercício, para compensar a sua inclusão

37 De acordo com a Lei n.º 4.320/64, os balanços públicos são apresentados por um conjunto de quatro peças: balanço orçamentário; balanço financeiro; balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais. Cada uma dessas peças evidenciará a movimentação ocorrida e o resultado correspondente ao exercício a que se refere. Especificamente em relação ao balanço financeiro, preleciona abalizada doutrina: “O Balanço Financeiro, em razão do fato de que ‘o exercício financeiro coincidirá com o ano civil’, deverá corresponder ao movimento financeiro ocorrido no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano a que se referir e conterà, além das relativas às operações orçamentárias, também ‘todas das operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária’”. Aliás, a Lei n.º 4.320/64 apresenta o Anexo 13 relativo ao Balanço Financeiro, cuja composição deve ser obedecida pelas entidades da administração direta ou centralizada e pelas entidades autárquicas” (Kohama, Heilio. *Balanços públicos: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 55).

38 Confira-se: “Desembolso – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.” (g.n.) (Martins, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 25).

39 Kohama, Heilio. *Balanços públicos: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 62.

na despesa orçamentária. Deve-se entender que o Balanço Financeiro tem a função de fluxo de caixa; logo, as despesas não pagas, que foram computadas no balanço orçamentário, e figuram também no balanço financeiro, não provocarão alterações no saldo disponível (caixa e bancos), anulando-se seu efeito por inclusão simultânea nas colunas da receita e da despesa. Do mesmo modo, “Serviço da Dívida a Pagar” também integra a receita extra-orçamentária. Como se pode notar, utiliza-se um artifício contábil para demonstrar a efetiva variação do disponível. Portanto, esses valores não constituem genuinamente receitas extra-orçamentárias, e sim compensação, “anulação” das despesas que não acarretam desembolso.

(...)

Deverá constar no Balanço Financeiro, na especificação da despesa orçamentária, a despesa realizada (paga e a pagar), que inclui a inscrição em Restos a Pagar. O valor desta inscrição deverá igualar-se numericamente aos Restos a Pagar classificados como receita extra-orçamentária, como visto antes. Desse modo, a despesa orçamentária efetivamente paga no exercício será a diferença entre a despesa realizada (empenhada), que consta de despesas orçamentárias, e a inscrição em Restos a Pagar (empenhada, a pagar), que consta da receita extra-orçamentária, como se poderá verificar no Anexo II deste Capítulo.”⁴⁰

44. Outro aspecto que não pode ser desconsiderado para a compreensão do tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar refere-se ao pagamento desses valores no exercício financeiro seguinte ao da sua inscrição. Como já se realçou, ao término do exercício, no Balanço Financeiro, os valores de restos a pagar são considerados despesas orçamentárias, mas, como não há desembolso no registro desses valores, a Lei n.º 4.320/64 determina que tais valores sejam computados na receita extraorçamentária, compensando a sua inclusão na despesa orçamentária. Todavia, consta ainda do Balanço Financeiro a conta relativa ao pagamento de restos a pagar que é considerada despesa extraorçamentária. O saldo dessa conta é constituído pelos pagamentos de valores relativos a restos a pagar inscritos em exercícios anteriores, e esses valores não são considerados despesa orçamentária do exercício financeiro em que é realizado o pagamento, porque já tiveram esse tratamento no exercício financeiro do orçamento em que houve a inscrição dos valores em restos a pagar.⁴¹

40 Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 398.

41 Confira-se o Anexo 13 da Lei n.º 4.320/64. No lado esquerdo do Balanço Financeiro, onde são lançadas as receitas do exercício financeiro, constam como receita extraorçamentária os valores relativos a restos a pagar que são contabilizados como compensação da despesa orçamentária. No lado direito do balanço, onde são lançadas as despesas do exercício financeiro, consta como despesa extraorçamentária o saldo relativo a restos a pagar que se referem ao pagamento de

45. Nesse sentido, aduzem Roberto Bocaccio Piscitelli e Maria Zulene Farias Timbó:

“Os Restos a Pagar que figuram como despesa extra-orçamentária referem-se aos pagamentos no exercício, correspondentes a valores inscritos no exercício anterior, em razão de seu pagamento não ser mais considerado como despesa orçamentária, porque já tiveram o tratamento de despesa orçamentária quando de sua inscrição. Este raciocínio também pode ser aplicado a “Serviço da Dívida a Pagar”. O efeito do caixa só se reflete no balanço financeiro do exercício em que o pagamento é realizado.”⁴²

46. Verifica-se, portanto, que, no Balanço Financeiro, o pagamento de restos a pagar é considerado, para fins do exercício financeiro vigente, despesa extra-orçamentária, pois, por ocasião da inscrição em restos a pagar, esses valores – que à época representavam as despesas empenhadas e liquidadas (processadas) ou as despesas empenhadas e não liquidadas (não processadas) – já receberam o tratamento contábil de despesas orçamentárias. Portanto, o pagamento dos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, por constituir despesa extra-orçamentária, não integra o orçamento referente ao exercício financeiro vigente, isto é, não integra o orçamento no qual há o pagamento e tampouco dependem de autorização orçamentária para tanto, já que tal autorização ocorreu no exercício em que houve a inscrição em restos a pagar.

restos a pagar de exercícios anteriores. Para melhor entendimento, segue parte de modelo extraído da obra de Maria Berenice Rosa:

BALANÇO FINANCEIRO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS				TÍTULOS			
ORÇAMENTÁRIA Receita Corrente Receita Tributária Receita de Contribuições (...)				ORÇAMENTÁRIA Legislativa Judiciária Administração e Planejamento (...)			
<u>EXTRAORÇAMENTÁRIA</u> <u>Restos a Pagar (contrapartida de despesas a pagar)</u> (...)				<u>EXTRAORÇAMENTÁRIA</u> <u>Restos a pagar (pagamento no exercício)</u>			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (...)				SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (...)			
TOTAL				TOTAL			

(ROSA, MARIA BERENICE. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 469).

42 Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 398.

47. Nesse sentido, remata, com clareza, Francisco Glauber Lima Mota:

“Observe no quadro a seguir que os restos a pagar surgem em razão de em 31.12.X1 existirem empenhos ainda não pagos (liquidados ou a liquidar), os quais devem ser inscritos no ano de sua emissão (X1) como obrigações a serem pagas no ano de X2. Em razão de termos nova execução orçamentária, a cada ano, pois deve ser obedecido o princípio da anualidade, o pagamento ou cancelamento dos restos a pagar, ou seja, dos empenhos emitidos em X1 somente pode ser feito no ano seguinte (X2), sem contudo afetar o universo orçamentário do ano de X2:

ANO DE X1		ANO DE X2	
ORÇAMENTO / X1	EXTRAORÇAMENTO / X1	ORÇAMENTO / X2	EXTRAORÇAMENTO / X2
EMPENHOS NÃO PAGOS		EMPENHOS, LIQUIDAÇÕES E PAGAMENTOS	PAGAMENTO DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM X1
- A LIQUIDAR (RP NÃO PROCESSADOS)		DA	E
- LIQUIDADOS (RP PROCESSADOS)		DESPESA DO ANO DE X2	CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM X1 ATÉ 31.12.X2
INSCRIÇÃO DE RP DE X1 EM 31.12.X1			

TRANSFERE O PAGAMENTO DE RP PARA O ANO DE X2

SEM INTERFERIR NO ORÇAMENTO DE X2

Cada exercício financeiro tem o seu universo orçamentário, onde ocorrem todas as etapas referentes à despesa orçamentária, mas também existe em cada ano, paralelamente, uma espécie de administração de recursos extraorçamentários, onde ocorrem os pagamentos e cancelamentos de restos a pagar. É como se a última etapa da execução da despesa do orçamento de X1 (pagamento), se estendesse até o ano de X2.”⁴³

48. À evidência, o autor não pretende reavivar o extinto “período adicional”⁴⁴ – aliás, como bem aponta Leonardo César Ribeiro⁴⁵, a instituição dos restos a pagar

43 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 150.

44 Acerca da expressão “período adicional”, esclarece Heilio Kohama: “Período adicional é o espaço de tempo adicionado ao ano financeiro e empregado na liquidação e no encerramento das operações relativas a rendas lançadas e não arrecadadas, e a despesas empenhadas e não pagas durante o exercício financeiro. Geralmente, o período era de 1º a 31 de janeiro do exercício seguinte. Como é fácil deduzir, esta prática causava muitos transtornos, pois executava-se o orçamento financeiro e, paralelamente, procedia-se ao encerramento das receitas e despesas do exercício anterior. Felizmente, através da promulgação da Lei n.º 869, de 16-10-1949, extinguiu-se o período adicional, passando o exercício financeiros a coincidir com o ano financeiro” (Kohama, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Atlas, p. 31).

45 Aduz nesse sentido Leonardo César Ribeiro: “Ao longo da experiência brasileira, algumas regras sobre a flexibilização da anualidade orçamentária podem ser verificadas nas legislações anteriores. Em 1922,

serviu de sucedâneo ao período adicional. Resta claro, contudo, do excerto colacionado que no decorrer de determinado exercício financeiro, a Lei n.º 4.320/64 prevê a ocorrência de fatos contábeis extraorçamentários que dizem respeito ao orçamento antecedente e não interferem na execução do orçamento em curso.⁴⁶

49. Dessa forma, imperioso concluir que o tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 à inscrição de valores na rubrica de restos a pagar envolve a execução orçamentária do exercício financeiro em que empenhada a despesa, e não atinge a execução do orçamento subsequente, ainda que nele (no orçamento subsequente) ocorra o pagamento. O fato de a repercussão financeira (pagamento) ocorrer no exercício subsequente não prejudica a execução orçamentária do orçamento em que o pagamento é realizado, pois é considerado despesa extraorçamentária.

*diferentemente das regras atuais, o art. 8º do Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922, estabelecia que o exercício financeiro começasse em 1º de janeiro, encerrando-se em 30 de abril de ano seguinte, com o ano financeiro coincidindo com o ano civil (janeiro a dezembro). O art. 10 tratava do período adicional, empregado até 31 de março na realização das operações de receita e despesa não ultimadas dentro do ano financeiro, com a liquidação e o encerramento das contas daquele respectivo exercício ocorrendo até 30 de abril. Segundo o § 2º deste artigo, a despesa empenhada e não paga dentro do ano financeiro até 31 de março seria paga conforme processo específico determinado para dívidas de exercícios findos, não existindo a figura dos atuais restos a pagar. Sobre o conceito de empenho, o regulamento deste Decreto especificava que esse constituía no ato emanado de autoridade competente que criava para o Estado uma obrigação de pagamento, conceito similar ao atual. (...) Com o advento da Lei nº 4.320, de 1964, ficou estabelecido no art. 35 que o exercício financeiro coincidissem com o ano civil, não havendo mais o período adicional regulamentado no Decreto nº 4.536, de 1922. Também nasceram no ordenamento jurídico brasileiro, a partir daquela Lei, os restos a pagar, como sendo as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro. Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a vigência anual destes créditos, e também dos extraordinários, em seu art. 167, §2º, trazendo hipóteses restritas de reabertura destes créditos ao orçamento subsequente tão somente.” (Ribeiro, Leonardo César. *Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos*. Brasília, 2010. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa–ISS - TCU, Universidade de Brasília). Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053736.PDF>>.*

46 Em abono a essas conclusões, confira-se: “A Lei n.º 4.320/1964 distingue os restos a pagar em duas categorias. Se os bens ou serviços já foram devidamente entregues e aceitos, restando apenas serem pagos, a obrigação será denominada “restos a pagar processados”. Caso a execução da despesa se encontre em qualquer outra fase, a obrigação recebe a denominação “restos a pagar não processados”. Em qualquer das situações, o futuro pagamento da despesa inscrita em restos a pagar se realizará de forma “extra-orçamentária”, ou seja, não mais será objeto de apropriação orçamentária no exercício vigente. Assim, os restos a pagar constituem despesas vinculadas a empenho de anos anteriores lançadas no Orçamento em respeito ao princípio da universalidade. No entanto, o seu pagamento, em exercício seguinte, é fato “extra-orçamentário”, à luz do Orçamento que está sendo executado. Tudo isso, em respeito ao princípio da anualidade do Orçamento” (Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 366). Em idêntico sentido: Lima, Diana Vaz; Castro, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 83.

50. Na linguagem de FRANCISCO GLAUBER LIMA MOTA: são universos orçamentários distintos. Assim, não há se excogitar de violação do princípio da anualidade, porquanto, sob a perspectiva da execução orçamentária, a inscrição em restos a pagar, sejam as despesas processadas ou não processadas, não cria qualquer ingerência no orçamento do exercício financeiro ulterior e tampouco o seu pagamento ocorre à custa do orçamento que sucede a sua inscrição.

51. Essa exegese é reforçada ao proceder à análise dos artigos 92, inciso I, e 105, inciso III e § 3º, da Lei n.º 4.320/64.

52. Com efeito, o inciso I do artigo 92 da Lei n.º 4.320/64 estabelece que os restos a pagar constituem dívida flutuante⁴⁷, e considera-se flutuante⁴⁸ a dívida cujo pagamento prescinde de autorização orçamentária. Em relação aos restos a pagar, não é necessária a autorização orçamentária, pois tal autorização já ocorreu no orçamento em que empenhada a despesa orçamentária. Dessa forma, como pagamento dos restos a pagar no exercício subsequente não afeta a execução do orçamento em curso⁴⁹, afigura-se dispensável a autorização orçamentária.

53. Acresça-se, ainda, que o artigo 92, inciso I, da Lei n.º 4.320/64 deve ser interpretado conjuntamente com o § 3º do artigo 105 dessa ordenação legal, o qual, ao tratar do Balanço Patrimonial, dispõe que o passivo financeiro compreende as dívidas cujo pagamento independa de autorização orçamentária e é “*primariamente composto pela dívida flutuante, nos termos do art. 92: - Restos a Pagar: desdobrados em processados e não processado com a indicação do credor, separados por exercício financeiro gerador*”⁵⁰.

47 Lei n.º 4.320/64: “Art. 92. A dívida flutuante compreende: I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; II - os serviços da dívida a pagar; III - os depósitos; IV - os débitos de tesouraria. Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.”

48 Nesse sentido: “A dívida flutuante corresponde ao passivo financeiro do Balanço Patrimonial, ou seja, o montante dos valores exigíveis, geralmente a curto prazo, correspondentes aos saldos das contas credoras, que permanecem abertas no Sistema Financeiro e são consideradas “dívida flutuante”. São portanto as obrigações e compromissos cujo pagamento independa de autorização orçamentária.” (CRUZ, FLÁVIO et. all. Comentários à lei n.º 4.320. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 147).

49 Preleciona, nesse sentido, abalizada doutrina: “A dívida flutuante corresponde aos compromissos cujo pagamento independe de autorização orçamentária: - restos a pagar; (...) Vê-se que se trata de situações que já afetaram a execução do orçamento – como no caso dos valores inscritos em restos a pagar (...)” (Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 200).

50 Conti, José Maurício (Coord.). Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos tribunais, 2008, p. 328.

54. Nesse sentido preleciona Francisco Glauber Lima Mota:

*“O conceito de dívida flutuante confunde-se com o do passivo financeiro constante do balanço patrimonial. Em ambos devem constar apenas os compromissos cujo pagamento, por natureza, não dependa de autorização orçamentária (por exemplo: depósitos de terceiros representados pelas cauções em dinheiro para garantia de contratos, que na sua devolução geram dispêndios extraorçamentários, conforme já estudamos) e os que tendo sido autorizados pela lei orçamentária, já foram inclusive empenhados, mas o seu pagamento somente ocorrerá no exercício seguinte, como é o caso dos restos a pagar e dos serviços da dívida a pagar.”*⁵¹

55. Vê-se, assim, que a inscrição de valores em restos a pagar processados e não processados apenas espelha o tratamento contábil conferido pelas normas de Direito Financeiro. E, tendo em vista os aspectos relativos à execução do orçamento, o tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar não processados não interfere na execução do orçamento subsequente, razão pela qual esse registro contábil afigura-se compatível com o princípio da anualidade orçamentária.

56. Por outro lado, não se sustenta a argumentação de acordo com a qual a inscrição em restos a pagar não processados é prática admitida sob o prisma estritamente contábil e indefensável do ponto de vista jurídico. Decerto, a *“linguagem orçamentária é essencialmente contábil”*⁵², e, apropriando-se desse repertório essencialmente contábil, as regras de Direito Financeiro normatizam os eventos retratados pela Contabilidade Pública. Esse aspecto poderia levar ao equivocado entendimento de que determinado registro contábil seria admissível apenas do ponto de vista contábil, mas não do ponto de vista jurídico. Parece claro, contudo, que se determinado registro contábil está previsto na legislação e não há qualquer óbice para a sua realização no sistema normativo, tal qual ocorre com os restos a pagar não processados, não é possível estabelecer essa dicotomia entre a validade no plano contábil e jurídico.

57. Além disso, como já se ressaltou, a Contabilidade Pública constitui ramo da Ciência Contábil que *“aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”*⁵³, devendo, portanto, obedecer ao princípio da legalidade e aos

51 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 147.

52 Giacomoni, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 87.

53 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 107. Alinha-se a esse entendimento Francisco Glauber Lima Mota, para quem a *“Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultado e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n.º 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e o princípios de contabilidade”* (Mota,

princípios da contabilidade. Tal qual afirmava JESSE BURKHEAD, ao versar sobre as funções das contas governamentais, em tempos já obsoletos: “os sistemas contábeis devem ser delineados em conformidade com os dispositivos legais”⁵⁴. Por essa razão, a Lei n.º 4.320/64 detém parte específica a tratar “Da Contabilidade” – Título IX, que prevê o registro contábil das despesas empenhadas e não liquidadas na rubrica de restos a pagar não processados.

58. Destaque-se, ainda, que a inscrição em restos a pagar não processados, como bem realçado pela consulente, não pode prescindir da disponibilidade de caixa para a sua cobertura (artigo 9º, §2º, do Decreto estadual n.º 57.489/11, que estabelece normas relativas ao encerramento da execução orçamentária e financeira do exercício de 2011⁵⁵). Assim, se do ponto de vista da execução orçamentária a questão foi equacionada nas linhas predecessoras, a exigência de disponibilidade financeira para a inscrição de valores em restos a pagar não processados auxilia o bom encaminhamento da questão em relação à execução financeira, ao menos em princípio.⁵⁶

59. Dessa forma, sob o prisma do princípio do equilíbrio orçamentário, a imposição desse requisito contribui decisivamente para servir de sustentáculo à inscrição de valores em restos a pagar não processados, conforme enuncia a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

“INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

A norma estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada mais ainda não foi paga será considerada restos a pagar.

Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 222). Confira-se, ainda, o item 3 da NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.128/08.

54 Burkhead, Jesse. *Orçamento Público*. Rio de Janeiro: FGV, 1971, p. 466.

55 Esse requisito vem sendo albergado pela legislação estadual nos sucessivos encerramentos de exercícios: em relação ao exercício financeiro de 2010, confira-se o artigo 9º, §2º, do Decreto estadual n.º 56.385/10; e, em relação ao exercício financeiro de 2009, o artigo 7º, § 2º, do Decreto estadual n.º 55.208/09. Essa exigência se faz também para os restos a pagar processados (cf. artigo 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11). Entretanto, como a consulta refere-se aos restos a pagar não processados, abordar-se-á os requisitos para a inscrição de valores nesta rubrica.

56 Diz-se “em princípio” porque não se pode desconsiderar que o acúmulo dos restos a pagar ao longo de vários exercícios pode prejudicar a programação financeira e o planejamento governamental. Essa constatação, contudo, não permite, por si só, concluir que a inscrição de valores em restos a pagar não processados é prática contábil vedada pela legislação.

O raciocínio implícito na lei é de que a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada em determinado exercício já foi arrecadada ou ainda será arrecadada no mesmo ano e estará disponível no caixa do governo ainda neste exercício. Logo, como a receita orçamentária que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio do equilíbrio, para a fixação da despesa orçamentária autorizada pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.⁵⁷

60. Registre-se, contudo, que não é possível a inscrição de valores em restos a pagar não processados com a finalidade exclusiva de evitar perda de dotação orçamentária, mormente quando inexistente qualquer instrumento jurídico apto a dar suporte para esse registro contábil⁵⁸. Com efeito, o uso abusivo desse lançamento contábil, excedendo os limites e propósitos para o quais foi concebido, não se harmoniza com o sistema normativo. E, conquanto essa constatação deva ser realizada em cada caso em concreto, a inscrição de valores em restos a pagar não processados às vésperas do término do exercício financeiro com a finalidade exclusiva de evitar perda de dotação orçamentária constitui prática incompatível com ordenamento jurídico. Destaque-se, nesse sentido, que o §2º do artigo 9º do Decreto n.º 57.489/11 exige motivação (“*desde que haja justificativa para tanto*”) por parte das Unidades Gestoras Executoras para a inscrição em restos a pagar não processados. Esse preceito, ao exigir a justificativa para o atraso na programação da despesa, visa a evitar o uso abusivo da inscrição de valores em restos a pagar não processados.

57 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 113. Além disso, como será abordado em item ulterior, esse requisito estabelece o cumprimento adequado do princípio da confrontação da receita com a despesa.

58 Nesse sentido, confira-se: “No entanto, ainda é comum o comprometimento indiscriminado das dotações, mediante o empenho da despesa e consequente emissão da nota de empenho, com saldo inscrito em Restos a Pagar, ao final do exercício, para evitar-se a suposta “perda” da dotação disponível, mesmo quando a execução do objeto do contrato se dará notoriamente no exercício financeiro subsequente, e mesmo não existindo ainda cronograma físico-financeiro e, às vezes, nem mesmo tendo-se firmado termo contratual, não concretizando, portanto, a existência da obrigação contratada ou compromissada” (PISCITELLI, ROBERTO BOCCACCIO; TIMBÓ, MARIA ZULENE FARIAS. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 194). Em idêntico tom: “Operacionalmente, ainda é comum o comprometimento de dotação por meio da emissão do empenho e da respectiva nota de empenho no fim do exercício apenas para permitir a inscrição em Restos a Pagar, com vistas a evitar a perda de dotação orçamentária, quando a assinatura do contrato ocorrerá no exercício seguinte. Tal procedimento, como visto, não encontra amparo legal.” (ROSA, MARIA BERENICE. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 286).

61. De mais a mais, é de se salientar que a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ao tratar da inscrição em restos a pagar não processados, consigna: “*serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.*”⁵⁹ Essas determinações convergem para o estatuído no artigo 35 do Decreto n.º 93.872/86, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, e estabelece que o empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, salvo quando: (i) vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida; (ii) vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa.⁶⁰

62. Portanto, para proceder-se ao registro das despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados, é imprescindível que o contratante tenha cumprido sua obrigação e, ao término do exercício financeiro, a despesa esteja no estágio relativo à verificação do seu direito adquirido, ou, ao menos, esteja vigente o prazo para o cumprimento da obrigação, o que necessariamente pressupõe a existência de um instrumento jurídico que o estabeleça (artigo 62 da Lei n.º 8.666/93). Além disso, a inscrição de valores em restos a pagar não processados não pode prescindir da observância das cautelas específicas previstas hodiernamente na legislação estadual (cf. itens 30 a 34).

IV. Reconhecimento da despesa pública: regime orçamentário e patrimonial

63. Consigna o artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64, que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. De acordo com a diretriz preconizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, esse preceito alude ao reconhecimento da despesa sob o enfoque orçamentário⁶¹. Com efeito, sob o en-

59 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 112, g.n.

60 A rigor, o artigo 35 do Decreto n.º 93.872/86 estabelece outras exceções. As mencionadas, contudo, são as únicas que são admitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

61 Nesse sentido: “Assim, o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) aplicável ao setor público para reconhecimento de ativos e passivos” (*Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria

foque orçamentário, a despesa é reconhecida no exercício financeiro da emissão de empenho. Essa é a razão pela qual, segundo FRANCISCO GLAUBER LIMA ROCHA, se trata de “regime orçamentário de competência (empenho)”⁶² ou, na expressão cunhada por Lino Martins da Silva, do “regime de empenho”⁶³. Com isso, pretende-se dizer que a despesa é apropriada, sob o enfoque orçamentário, ao exercício em que realizado o empenho. O legislador, em cumprimento aos princípios da legalidade da despesa e da anualidade orçamentária, determinou que se proceda ao reconhecimento da despesa no exercício em que empenhada, independentemente da fase em que se encontre a sua execução.

64. Nesse sentido, depreende-se do entendimento de abalizada doutrina, ao abordar o inciso II do artigo 35 da Lei n.º 4.320/64:

“Tal disposição significa que, sob o enfoque orçamentário, a despesa orçamentária é reconhecida no exercício financeiro da emissão do empenho (ato da autoridade competente), que é formalizado por meio do documento nota de empenho. Dito de outra forma, reconhece-se a despesa orçamentária no 1º estágio da despesa em que o crédito e a respectiva dotação consignada no orçamento foram comprometidos ou reservados para o pagamento de obrigação, por meio da nota de empenho.

*Nesse dispositivo, o legislador considerou os princípios da legalidade da despesa e da anualidade, pois determinou que as despesas pertençam ao exercício em que sejam empenhadas, não importando a fase em que se encontra a sua execução.”*⁶⁴

65. Destaque-se que a opção legislativa pelo reconhecimento da despesa, sob o enfoque orçamentário, revela “uma postura conservadora, estabelecendo que a sua apropriação ocorre tendo como parâmetro os valores legalmente empenhados, independentemente de seu pagamento e ainda que os serviços e os bens solicitados não tenham sido recebidos pela Administração Pública, até o final do ano da emissão do empenho”.⁶⁵

de Orçamento Federal. – 4. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 88).

62 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 222.

63 Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 92.

64 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 262, g.n.

65 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 227. Em idêntico tom: “É claro que a norma acima revela, à primeira leitura, que o reconhecimento de receitas e despesas sob o enfoque orçamentário é ultraconservador, pois para as receitas utiliza o regime de caixa e para as despesas o regime de empenho. Tal procedimento traduz a preocupação do Legislativo para que os administradores não comprometam recursos que ainda não existem no caixa do Tesouro” (Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 92.).

Ao justificar a adoção do regime orçamentário para a apropriação de despesas, explica Claudiano Albuquerque que esse critério permite a confrontação “entre as receitas arrecadadas e o destino que lhes foi dado”.⁶⁶

66. Entretanto, o artigo 35 da Lei n.º 4.320/64, referente ao regime orçamentário, deve ser interpretado sistematicamente com os preceitos estatuídos nos artigos 85, 89, 100 e 104 da Lei n.º 4.320/64, que remetem ao regime contábil (patrimonial).⁶⁷ Com efeito, da análise desses últimos dispositivos, insertos no

66 Prossegue o autor: “O que se quer destacar é que, embora a legislação estabeleça que a despesa pública seja apropriada pelo regime de competência, o setor público brasileiro tradicionalmente tem utilizado o critério da competência orçamentária para reconhecimento da despesa, e não o critério patrimonial. A origem da diferença do entendimento quanto ao emprego do regime de competência está intimamente relacionada com os objetivos que se pretende atingir com cada um dos balanços produzidos. Enquanto no setor privado os balanços buscam demonstrar o impacto das operações sobre o patrimônio da empresa no setor público o foco se encontra em outro aspecto: o confronto entre as receitas arrecadadas e o destino que lhes foi dado. Nesse caso, a contabilidade pública tem privilegiado a demonstração de como foram empregados os recursos dos contribuintes. Trata-se, portanto, de confrontar todas as receitas, com todas as despesas a elas associadas, sob a lógica de fluxo de recursos. (...) A apropriação orçamentária da receita e da despesa pública observam os preceitos constantes da Lei n.º 4.320/64: ‘Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; e II – as despesas nele legalmente empenhadas.’ Por esse preceito ficou definida a metodologia para aplicação do princípio da competência da despesa orçamentária no setor público, ou seja, será lançada como despesa do exercício aquela que nesse se encontrar legalmente empenhada.” (Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 366, g.n.). Mais adiante, afirma-se: “Ocorre que, quando se trata de execução orçamentária, o confronto entre a receita e a despesa se realiza no balanço orçamentário. A Lei n.º 4.320/64, ao estabelecer que “pertence ao exercício financeiro a despesa legalmente empenhada”, adotou, como fato gerador da despesa orçamentária, a emissão do empenho, o que propicia o correlacionamento entre a despesa e a receita, na forma do princípio enunciado pelo CFC. Portanto, havendo previsão orçamentária para a realização de determinada despesa, e uma vez que os correspondentes recursos financeiros foram arrecadados, não há porque deixar de inscrever tal despesa em restos a pagar. Não se pode afirmar que exista motivo técnico, inquestionável, que contrarie a inscrição, em restos a pagar, de despesa que não tenha se iniciado. De outro lado, há motivos que recomendam a adoção desse procedimento. De fato, visando a evidenciar onde foram ou são aplicados os recursos arrecadados no exercício, é necessário que as despesas empenhadas sejam inscritas em restos a pagar, ainda que sua execução não tenha se iniciado, visto que assim se propicia o adequado confronto entre a receita e a despesa.” (Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 367, g.n.).

67 Nesse sentido: “Na área pública, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação. (...) A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios da Contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio de sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorre, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos. Assim, o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não

Título IX - “Da Contabilidade” da Lei n.º 4.320/64, deflui que as “variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária”⁶⁸. Dessa forma, a despesa, sob o enfoque patrimonial, constitui uma variação patrimonial diminutiva, pois diminui o patrimônio líquido, e “deverá ser registrada no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente do respectivo pagamento, em complementação ao registro da despesa orçamentária”⁶⁹.

67. Verifica-se, portanto, que a Lei n.º 4.320/64 radica-se na existência de um modelo dual para o reconhecimento das despesas: sob o enfoque orçamentário, a despesa é reconhecida no exercício financeiro da emissão do empenho; e, sob o enfoque patrimonial “com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva em razão do fato gerador, observando os Princípios Contábeis da Competência e da Oportunidade”⁷⁰.

68. Por conta dessas diferentes abordagens, diz-se que a Contabilidade Pública objetiva, em realidade, o “cumprimento de duas tarefas distintas: a primeira, relativa ao controle do patrimônio e à evidenciação da situação financeira, dos fluxos que alteram essa situação e das modificações do patrimônio líquido, tendo como resultado a contabilidade patrimonial; e a segunda, responsável por demonstrar a situação relativa à previsão, fixação e execução das receitas orçamentárias e despesas orçamentárias, tendo como resultado a contabilidade orçamentária.”⁷¹

ao regime contábil (patrimonial) aplicável ao setor público para reconhecimento de ativos e passivos” (Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 88).

68 Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 88.

69 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 263. Confirma-se, ainda, a lição de Francisco Glauber Lima Mota: “A receita e a despesa contábeis decorrem de fatos aumentativos e diminutivos, respectivamente. Seus efeitos no patrimônio devem ser reconhecidos quando da alteração na situação líquida patrimonial, independentemente de haver ou não autorização orçamentária. Esse é o enfoque patrimonial de receita e despesa” (Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 227, g.n.).

70 Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 89.

71 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 24. Do mesmo modo entende Lino Martins da Silva, ao afirmar que “o estudo da Contabilidade Pública, portanto, implica no conhecimento das principais características da Contabilidade Orçamentária e Financeira e da Contabilidade Patrimonial” (Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 49).

69. Dessa forma, segundo o regime contábil (patrimonial), o registro da despesa deve ser realizado a partir da ocorrência do fato gerador (princípio da competência) e de acordo com as variações patrimoniais produzidas no patrimônio líquido. Esse regime, que é objeto de preocupação da Contabilidade Patrimonial, volta-se para a mensuração e controle do patrimônio da entidade e foi moldado para evidenciar os elementos que o compõem.

70. O regime orçamentário, por seu turno, que é objeto de preocupação da Contabilidade Orçamentária, tem por objetivo demonstrar a situação relativa à previsão, fixação e execução das receitas e despesas orçamentárias, estabelecendo outro critério para o reconhecimento de despesas: o empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64). E a execução da despesa orçamentária deve ser avaliada à luz desse regime, que foi estruturado de acordo com os princípios orçamentários que sustentam o modelo orçamentário.

71. De toda sorte, o que não parece lógico ante a estrutura dual concebida pela Lei n.º 4.320/64, é a utilização do critério de reconhecimento de despesa sob o enfoque patrimonial para fins orçamentários, obstando a utilização de um instrumento legal relativo à execução da despesa orçamentária ao fundamento de que, sob o enfoque patrimonial, a despesa ainda não atingiu o seu fato gerador. O estágio do empenho, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque orçamentário, não se confunde com o estágio do fato gerador, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque patrimonial.

72. Assim, não se sustenta o argumento segundo o qual a inscrição em restos a pagar não processados viola o princípio da competência, porque permite o reconhecimento de despesa cujo fato gerador ainda não se efetivou. O equívoco desse posicionamento está em utilizar o elemento de reconhecimento de despesa do regime patrimonial para fins orçamentários. Contudo, o enfoque patrimonial não pode ser utilizado de modo a restringir a execução da despesa orçamentária, uma vez que ele está voltado para a evidenciação, mensuração e controle do patrimônio líquido da entidade.

73. De mais a mais, como já se acentuou, de acordo com o enfoque orçamentário, para a despesa ser apropriada a determinado exercício financeiro, é suficiente o empenho. Assim, ainda que a despesa dependa da prestação do serviço, do fornecimento do material ou da execução das obras – vale dizer, cuida-se de despesa não processada, que não concluiu o estágio da liquidação – ela deve, sob o enfoque orçamentário, ser apropriada ao exercício financeiro da emissão do empenho. Essa é a razão pela qual a inscrição das despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados constitui registro contábil que se

harmoniza com o regime orçamentário de reconhecimento de despesa instituído pela Lei n.º 4.320/64, mesmo que não tenha ocorrido o fato gerador da despesa sob a perspectiva do regime contábil (patrimonial).

74. A rigor, não se pode afirmar que a interpretação desses dispositivos de modo a segregar os regimes orçamentário e patrimonial alcance a unanimidade no âmbito doutrinário, mormente após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, o artigo 50, inciso II, da Lei Complementar n.º 101/00, estabelece que a *“despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência”*, e, de acordo com J. R. Caldas Furtado, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, *“o artigo 50, inciso II, da Lei Complementar n.º 101/00 (LRF) teria revogado o artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64”*⁷².

75. A despeito da autoridade dos argumentos expendidos, alguns aspectos desabonam as conclusões alvitradas pelo autor. De início, há de se destacar que a redação do *“caput”* do artigo 50 da Lei Complementar n.º 101/00 consigna que a escrituração das contas públicas obedecerá as regras estabelecidas nessa ordenação legal *“além de obedecer às demais normas de contabilidade pública”*.

76. Desse modo, o dispositivo não afasta a aplicação das normas de Contabilidade Pública previstas na Lei n.º 4.320/64, dentre as quais aquela que estabelece o regime orçamentário de competência para o reconhecimento da despesa (artigo 35, inciso II). Por essa razão, afirma KIYOSHI HARADA, ao co-

72 Furtado, J. R. Caldas. *Elementos de direito financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 198. Os argumentos que ancoraram essa conclusão foram assim emoldurados: *“O Manual da Despesa Nacional trabalha com a ideia segundo a qual a ordem jurídica ainda permite a inscrição em ‘Restos a Pagar’ de empenhos não liquidados (‘Restos a Pagar não-processados’). Essa afirmação é da maior importância na esfera jurídica. A verdade, porém, é que a convivência jurídica do artigo 50, II, da Lei Complementar n.º 101/00 (LRF) com o artigo 35, II, da Lei n.º 4.320/64 é muito complicada. No Direito, não é possível determinada matéria ora ser disciplinada por uma lei, ora por outra. Além disso, não é fácil compreender que o artigo 35 da Lei n.º 4.320/64 porque está topograficamente fora do Título IX (Da Contabilidade), incide exclusivamente no sistema orçamentário, não produzindo efeitos no sistema patrimonial; pelo contrário, o que se observa é uma completa e harmônica interação entre os dispositivos que compõem Título IX com aqueles que estão no Título IV (Do exercício financeiro); exemplo disso é o que está disposto no parágrafo único no artigo 92, que bem se relaciona com o conteúdo do ‘caput’ do artigo 36. Também é difícil conceber que os resultados gerais do exercício, que serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme estabelece o artigo 101, sejam apurados com base em critérios diferentes; para o sistema orçamentário, despesas incorridas serão todas aquelas empenhadas; para o sistema patrimonial, serão, na maioria das vezes, as despesas liquidadas. O certo é que, da forma como está estruturada a Lei n.º 4.320/64, a repetição dos termos do artigo 35 em dispositivo constante no Título IX seria uma desnecessária redundância.”* (Furtado, J. R. Caldas. *Elementos de direito financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 197).

mentar o inciso II do artigo 50, da Lei Complementar n.º 101/00, que “o inciso II determina o registro da despesa e da assumpção de compromisso segundo o regime de competência repetindo, a determinação contida no inciso II, do art. 35, da Lei n.º 4.320/64”⁷³.

77. De fato, da simples leitura do inciso II do artigo 50 da Lei Complementar n.º 101/00 não decorre qualquer inovação quanto ao reconhecimento das despesas orçamentárias a partir do empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64). A doutrina contábil e jurídica, mesmo antes do advento da Lei Complementar n.º 101/00, propugnava a apropriação da despesa ao exercício financeiro do empenho, sem excogitar incompatibilidade entre a adoção do regime da competência e a inscrição de valores em restos a pagar não processados.⁷⁴

78. Além disso, não se pode olvidar que a própria Lei Complementar n.º 101/00, ao tratar do conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal, prevê, em seu item 3 da alínea “b” do inciso III do artigo 55, que, no último quadrimestre, o relatório conterá demonstrativos da “inscrição em Restos a Pagar, das despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade caixa”. Portanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal admite a inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas – conceito que equivale ao de restos a pagar não processados, como largamente discutido –, desde que haja limite de disponibilidade de caixa.

73 Kiyoshi, Harada. *Responsabilidade Fiscal: lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2009, p. 211.

74 Confira-se nesse sentido a clássica lição de João Angélico: “O regime contábil adotado no Brasil é o regime misto, isto é, adota-se ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência. O regime misto é consagrado em nossa legislação financeira pelo art. 35 da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe: “Pertencem ao exercício financeiro: - As receitas nele arrecadadas; II – As despesas nele legalmente empenhadas.” As despesas empenhadas e não pagas até o 31 de dezembro são apropriadas como despesa do exercício e classificadas na conta financeira ‘restos a pagar’ (Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 113), e em outro excerto afirma: “A despesa orçamentária empenhada, mas não paga até o último dia de ano financeiro, é apropriada ao exercício financeiro em contrapartida com a conta financeira resíduos passivos ou restos a pagar. As duas denominações equivalem-se. Entretanto, restos a pagar tem sido mais utilizada na prática, e está mesmo consagrada em várias disposições legais como, p.ex., nos arts. 3.º e 4.º e parágrafo único da Lei n.º 869, de 16 de outubro de 1949 e no art. 36 da Lei n.º 4.320/64. O último artigo mencionado dispõe que são considerados restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas. Por despesas processadas entende-se aquelas que completaram o estágio da liquidação, pelo menos até a fase “g”, autorização de pagamento. Já as despesas não processadas são as que não concluíram o estágio “liquidação”, mesmo que nele já tenham ingressado” (Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71). Destaque-se, contudo, que não era corrente à época o entendimento de que o artigo 35 da Lei n.º 4.320/64 referia-se ao regime orçamentário.

79. Nesse sentido, é conhecido o axioma de acordo com o qual se deve julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, a lei em seu conjunto, ao invés de uma só parte dela. O processo de interpretação sistemática implica comparar o dispositivo objeto da exegese, com outros de mesmo repositório ou leis diversas, e, como afirma CARLOS MAXIMILIANO, “é maior a presunção de acerto quando a exegese resulta de comparar trechos da ‘mesma lei’, do que confrontar preceito de leis diversas”⁷⁵.

80. Destarte, ao proceder à análise do disposto no artigo 55, inciso III, alínea “b”, item 3, da Lei Complementar n.º 101/00, resoa insustentável a tese segundo a qual a inscrição de valores em restos a pagar não processados é registro contábil incompatível com a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que a lei admite-o expressamente, desde que haja disponibilidade de caixa, e esse requisito, como realçado no item predecessor, foi albergado pela legislação estadual.

81. Por distintas razões pretendem TEIXEIRA MACHADO e HERALDO DA COSTA REIS expungir a alocação “restos a pagar não processados”. De acordo com esses autores, admite-se a inscrição de restos a pagar das “obrigações decorrente de contratos, convênios ou de leis, cuja certeza de liquidez do credor já tenha sido verificada e constatada pela administração da entidade”⁷⁶, ou seja, a inscrição em restos a pagar está adstrita às despesas empenhadas e liquidadas.

82. Segundo o entendimento por eles defendido, “a Contabilidade registrará nas chamadas Contas de Compensação a execução orçamentária da receita e da despesa, a fim de evitar que no Passivo Financeiro da entidade, no que respeita às despesas, sejam registrados os empenhos de contratos e de convênios que não se processaram efetivamente, ou cujas obrigações não foram reconhecidas efetivamente como tais”⁷⁷.

83. Vê-se que os autores propugnam a utilização do Subsistema de Compensação para as despesas não processadas. Para eles, as despesas empenhadas e não liquidadas, ao final do exercício, não devem ser registradas em restos a pagar não processados, mas em Contas de Compensação, pois ainda não existe o direito a receber do credor e tampouco está constituída a obrigação de pagar⁷⁸.

75 Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 105.

76 Machado Jr., José Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003, p. 97.

77 Machado Jr., José Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003, p. 97

78 Conforme se depreende da NBC T 16.2, que trata do Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução/CFC n.º 1.129/08 e alterada pela Resolução CFC n.º 1.268/09, o

84. Prosseguem Teixeira Machado e Heraldo da Costa Reis nessa linha de raciocínio:

“Muitos balanços têm apresentado no Passivo Financeiro, pensamos que indevidamente, Restos a Pagar Não Processados, indicando que os respectivos fatos geradores das obrigações e, conseqüentemente, das contrapartidas, não se efetivaram no exercício. Isto, sem dúvida alguma, prejudica a informação sobre a situação econômico-financeira da entidade, cuja informação não a evidencia corretamente.

Aliás, lembra-se a necessidade de se extinguir dos procedimentos contábeis a Restos a Pagar Não Processados, porque, em realidade, não existem. O que existe, sem a menor dúvida, são contratos e convênios em franca execução, cujo reconhecimento das obrigações dependem do cumprimento de alguma exigência, que muitas vezes são cumpridas no período seguinte.

Por isto as Contas de Compensação em que se devem escriturar a execução orçamentária são da maior importância, e para os casos referidos pode ser utilizada uma conta que expresse a realidade dos fatos tal como Despesas Contratuais/Conveniadas em Execução, que seria inscrita no Passivo Compensado.”⁷⁹

85. Constata-se, portanto, que a preocupação dos autores está relacionada com o aumento do Passivo Financeiro nos balanços públicos por conta do registro, em restos a pagar não processados, de despesas empenhadas e não liquidadas, ao cabo do exercício financeiro. Entretanto, para esses autores, não se sustenta a inclusão, na conta do Passivo Financeiro, de despesas ainda pendentes da verificação do implemento da condição a que alude o artigo 58 da Lei n.º 4.320/64, pois somente após o estágio da liquidação da despesa (artigo 63 da Lei n.º 4.320/64) é que surge a obrigação de pagamento e o direito ao crédito pelo contratante.⁸⁰ Por essa razão, recomendam a utilização do Subsistema de

subsistema de compensação “registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.” A rigor, as contas registradas no subsistema de compensação “se destinam precipuamente a efetuar controle de eventos que não produzem, de imediato, variação qualitativa ou quantitativa no patrimônio, mas que podem vir a alterar a composição patrimonial no futuro” (Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 341)

79 Machado Jr., José Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003, p. 97. Esse raciocínio foi desenvolvido em outros textos produzidos por um dos autores dessa obra: Reis, Heraldo da Costa. *Regime de caixa ou competência: eis a questão*. Revista de Administração Municipal-Municípios. Rio de Janeiro, v. 52, n. 260, p. 37-48, out/dez. 2006. Cf.: <http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/restos_naoprocessados_1.pdf>; <http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/razoes_e_condicoes.pdf>.

80 Não é demasiado realçar que “a liquidação da despesa é verificação do implemento da condição, ou seja, verificação do cumprimento da obrigação pelo contratante, a fim de comprovar o direito por ele adquirido ao respectivo crédito. A verificação do direito adquirido pelo credor é realizada tomando

Compensação que tem por objetivo registrar eventos que potencialmente podem produzir modificações no patrimônio da entidade.

86. Algumas implicações decorrem do entendimento defendido por TEIXEIRA MACHADO e HERALDO DA COSTA REIS. A título exemplificativo, cita-se o cálculo do superávit financeiro, apurado mediante o cotejo entre o Ativo Financeiro e Passivo Financeiro constantes do Balanço Patrimonial (artigo 43, §1º, inciso I e §2º, da Lei n.º 4.320/64), e que tem relação com a abertura de créditos suplementares e especiais (artigos 167, inciso V, da Constituição Federal, e 42 e 43, da Lei n.º 4.320/64). Se os valores relativos aos restos a pagar não processados não constarem do Passivo Financeiro, mas do Passivo Compensado, ao término do exercício, como defendem os autores, haverá reflexos no cômputo do superávit financeiro. Não se trata, portanto, de discussão destituída de efeitos práticos.

87. Nesse sentido, a despeito do prestígio dos autores, imperioso reconhecer que o lançamento contábil por eles alvitrado não encontra respaldo nas diretrizes fixadas pela Secretaria do Tesouro Nacional e tampouco ecoa no entendimento de não menos abalizada doutrina⁸¹.

por base os títulos e documentos que comprovem o respectivo crédito, quais sejam: o contrato, o ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho, os documentos fiscais da entrega do material ou da efetiva prestação do serviço” (Rosa, Maria Berenice. Contabilidade Pública do Setor Público. São Paulo: Atlas, 2011, p. 260.). Ao tratar do estágio da liquidação da despesa orçamentária, remata Francisco Glauber Lima Mota: “É nessa fase, também, que fica caracterizada a emissão por parte dos fornecedores de notas fiscais, faturas, recibos, que servirão de suporte para o Estado verificar, por meio do ato de atestar e conferir esses documentos, a existência: - da obrigação de pagar (a ser contabilizada nos balanços públicos em contrapartida à despesa orçamentária); e - do direito a receber (a ser contabilizado nos balanços dos fornecedores em contrapartida à receita de vendas)” (Mota, Francisco Glauber Lima. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília, 2009, p. 341).

81 Nesse sentido: “O ‘caput’ do art. 36 determina a necessidade de que sejam distinguidas, ainda, dois tipos de despesas empenhadas: as processadas e as não processadas. As despesas processadas são aquelas em que já ocorreram o empenho e a liquidação, significando, dessa forma, que a condição necessária para o efetivo pagamento já ocorreu; este, porém, não será realizado no mesmo exercício financeiro. É por esse motivo que J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis (MACHADO JR. e REIS, 2002/20036, p. 96) afirmam que o conceito de despesas processadas é o mesmo de restos a pagar. Os mesmos autores esclarecem que, durante um longo período, havia o entendimento de que existiam duas espécies de restos a pagar: os referentes às despesas processadas e os relacionados às despesas não processadas. Ocorre que somente as despesas processadas é que representam, na verdade, o conceito de restos a pagar, mesmo porque o significado da expressão “a pagar” expressa a indicação de que “compromissos assumidos por determinações em leis, ou ainda por aquisições de bens e serviços que deverão ser pagos no exercício seguinte àquele em que se originaram.” Dessa forma, a qualificação “processados” e “não processados” é utilizada para distinguir os diferentes momentos das despesas empenhadas e não as espécies de restos a pagar, mesmo porque estes somente dizem respeito às despesas processadas (MACHADO JR. e REIS, 2002/2003, p. 96). Outros autores, contudo, sustentam

88. Destaque-se, nesse contexto, que a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público aponta os elementos que desabonam o tratamento contábil sugerido pelos autores, ancorando-se precisamente em questões relacionadas ao superávit financeiro, consoante se depreende do seguinte excerto:

“Supõe-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, portanto, integrando o ativo financeiro do ente público no fim do exercício. Existindo, concomitantemente, uma despesa empenhada, deverá ser registrado também um passivo financeiro; caso contrário o ente público estará apresentando em seu balanço patrimonial, sob ótica da Lei n.º 4.320/64, ao fim do exercício, um superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro) indevido, que poderia ser objeto de abertura de crédito adicional no ano seguinte na forma prevista na lei. Assim, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte já está comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderia ser utilizada para abertura de novo crédito.

Dessa forma, o registro do passivo é inevitável, mesmo não se tratando de obrigação presente, pois falta o cumprimento do implemento de condição, mas por força do art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 e da correta apuração do superávit financeiro, tem de ser registrado.”⁸²

89. De toda a sorte, tendo em mira que a presente análise busca restringir-se aos aspectos jurídicos da inscrição em valores de restos a pagar não processados, impende acentuar que os autores propugnam a utilização do sistema de compensação para o registro das despesas empenhadas e não liquidadas porque esse lançamento contábil melhor espelhará a essência econômica do fenômeno retratado. Em outras palavras, os autores não vislumbram qualquer ilegalidade na inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas. Entretanto, desborda dos limites de uma análise que pretende ser estritamente jurídica, a deliberação sobre qual contabilização deve prevalecer por melhor emoldurar a essência econômica do fenômeno retratado. Tal decisão envolve, com foros de exclusividade, tema relativo à Teoria Contábil, e, por isso, é de competência dos Órgãos de Contadoria da Administração Pública estadual.

V – Conclusões

90. Ante tais ponderações, conclui-se:

a existência de duas categorias de restos a pagar: os referentes à despesa processada e os resultantes da despesa não processada (nesse sentido, ver CRUZ (coord.), 2006, p. 75; SILVA, 2007, p. 115).” (Conti, José Maurício (Coord.). Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 126, g.n).

82 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 113.

(I) o Parecer PA n.º 114/2011 versou sobre questão pontual e casuística, e não defluiu daquela peça opinativa a proibição geral e abstrata para obstar a inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (cf. item 7);

(II) as melhores práticas de gestão orçamentária e financeira recomendam o cumprimento de todos os estágios da despesa dentro de um mesmo exercício financeiro. O empenhamento, liquidação e pagamento da despesa devem ocorrer até o término do exercício financeiro (31 de dezembro), evitando-se o descompasso entre a execução orçamentária e financeira (cf. item 23). A legislação, entretanto, instituiu os restos a pagar para permitir que os estágios da liquidação e pagamento ocorram em exercício financeiro distinto do que empenhada a despesa;

(III) consideram-se restos a pagar processados as despesas empenhadas, liquidadas (despesas processadas) e não pagas. O saldo dessa conta representa os valores que, ao final do exercício financeiro, estavam prontos para a realização do pagamento em razão de o credor ter cumprido com suas obrigações, tendo ainda ocorrido a verificação de seu direito adquirido (cf. item 24);

(IV) consideram-se restos a pagar não processados as despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) – e, portanto, ainda não pagas. Trata-se, assim, de despesas que, ao final do exercício, ainda dependem do cumprimento da obrigação por parte do credor, ou, mesmo que tenha ocorrido o cumprimento da obrigação, não houve a verificação do seu direito adquirido (cf. item 25);

(V) a Lei n.º 4.320/64 confere aos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, tratamento contábil cujos efeitos ficam adstritos, sob o prisma da execução orçamentária, ao orçamento do exercício financeiro em que empenhada a despesa (artigo 35, II, da Lei n.º 4.320/64), conforme analisado nos itens 39 a 55. E, conquanto o pagamento ocorra em exercício financeiro futuro, a legislação condiciona a inscrição de valores em restos a pagar não processados à existência de disponibilidade de caixa para a sua cobertura, o que busca preservar o princípio do equilíbrio orçamentário, equacionando a questão sob a perspectiva da execução financeira (cf. itens 58 e 59);

(VI) a compreensão do registro contábil relativo à inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) não pode prescindir do entendimento da segregação, albergada pela Lei n.º 4.320/64, entre o regime orçamentário e o regime contábil (patrimonial), conforme analisado nos itens 63 a 66;

(VII) sob o enfoque orçamentário, a despesa orçamentária é apropriada ao exercício financeiro da emissão do empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º

4.320/64) independentemente da fase em que se encontre a sua execução, em cumprimento aos princípios da legalidade da despesa e da anualidade orçamentária. Por essa razão, a inscrição em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas constitui lançamento contábil que se harmoniza com o regime orçamentário instituído pela Lei n.º 4.320/64 (cf. item 73);

(VIII) segundo o regime contábil (patrimonial), a despesa deve ser reconhecida a partir do advento do fato gerador (princípio da competência) e de acordo com as variações patrimoniais. Esse regime, que é objeto de preocupação da Contabilidade Patrimonial, está voltado para o controle e mensuração do patrimônio da entidade e foi moldado para evidenciar os elementos que compõem esse patrimônio. Não parece lógico, em face da estrutura dual concebida pela Lei n.º 4.320/64, utilizar o critério de reconhecimento de despesa sob o enfoque patrimonial para fins de execução orçamentária. O estágio do empenho, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque orçamentário, não se confunde com o estágio do fato gerador, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque patrimonial (cf. itens 69 a 72);

(IX) sem embargo das considerações constantes do item 14, é forçoso concluir que a inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) detém respaldo no sistema normativo. Portanto, as despesas empenhadas e não liquidadas que se refiram a obrigações que tenham sido cumpridas e estejam, até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor podem ser inscritas em restos a pagar não processados. Idêntico raciocínio vale para as hipóteses em que vigente o prazo para o cumprimento da obrigação assumida pelo credor, o que pressupõe, inexoravelmente, a existência de um instrumento jurídico que a estabeleça (cf. itens 61 e 62). Ressalte-se, por fim, que a inscrição de valores em restos a pagar não processados não pode prescindir do cumprimento das cautelas específicas hodiernamente previstas na legislação estadual (cf. item 34 e nota 29). Dentre essas exigências, merecem destaque: a motivação por parte das Unidades Gestoras Executoras (cf. item 60) e a existência de disponibilidade financeira (cf. itens 58 e 59). Aliam-se, ainda, a essas condicionantes, como não poderia deixar de ser, a observância da legislação federal, bem como das diretrizes fixadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

(X) ao ensejo dessas conclusões, recomenda-se aos Órgãos responsáveis pela Administração Financeira e Orçamentária do Estado de São Paulo que promovam a regulamentação do empenhamento da despesa ao longo do exercício financeiro de modo a reduzir o estoque elevado de restos a pagar

não processados e evitar o comprometimento da programação financeira e o planejamento dos exercícios financeiros ulteriores.

É o parecer, *sub censura*.

Sub.G Consultoria, em 23 de julho de 2012.

ERIC RONALD JANUÁRIO
Procurador do Estado
OAB/SP 237.073

Processo: PGE nº 16847-1107929/2011

Interessado: SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Assunto: RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS. DESPESAS EMPENHADAS E NÃO LIQUIDADAS (DESPESAS NÃO PROCESSADAS) DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO.

O i. subscritor do Parecer GPG/Cons. nº 74/20 12 abordou, com competência invulgar, as questões suscitadas pelo Secretário da Fazenda no ofício que inaugura o presente expediente.

A portentosa peça jurídico-opinativa deitou luzes sobre os restos a pagar, tanto processados quanto não processados, concluindo, com lastro em sólidos fundamentos jurídicos, que a “inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) detém respaldo no sistema normativo. Portanto, as despesas empenhadas e não liquidadas que se refram a obrigações que tenham sido cumpridas e estejam, até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor podem ser inscritas em restos a pagar não processados. Idêntico raciocínio vale para as hipóteses em que vigente o prazo para o cumprimento da obrigação assumida pelo credor, o que pressupõe, inexoravelmente, a existência de um instrumento jurídico que a estabeleça “ (grifei).

Submeto o presente, pois, ao Senhor Procurador-Geral do Estado de São Paulo, com proposta de aprovação.

Sub.G, em 26 de julho de 2012 .

ADALBERTO ROBERT ALVES
Subprocurador-Geral do Estado
Área da Consultoria Geral

Processo: PGE nº 16847-1107929/2011

Interessado: SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Assunto: RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS. DESPESAS EMPENHADAS E NÃO LIQUIDADAS (DESPESAS NÃO PROCESSADAS) DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO.

Nos termos da manifestação da Subprocuradoria Geral do Estado da Área da Consultoria Geral, aprovo o Parecer GPG/CONS n.o 74/2012. Encaminhe-se cópia, para ciência, à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Restituam-se estes autos à Subprocuradoria-Geral do Estado da Área da Consultoria Geral para arquivamento.

GPG, 30 julho de 2012

ELIVAL DA SILVA RAMOS
Procurador-Geral do Estado

