

Diretora Responsável/

MARISA HARMIS

Diretora de Operações de Conteúdo

JULIANA MAYUMI O. ONO

Editores: Andréia Regina Schneider Nunes, Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Diego Garcia Mendonça, Ivié A. M. Loureiro Gomes e Luciana Felix

Assistente Administrativo Editorial: Juliana Camilo Menezes

Produção Editorial

Coordenação

DANIEL DIAS DE CARVALHO

Analistas Editoriais: Damares Regina Felício, Danielle Rondon Castro de Morais, Flávia Campos Marcelino Martines, Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos, George Silva Melo, Mauricio Zednik Cassim e Thiago César Gonçalves de Souza

Qualidade Editorial

Coordenação

LUCIANA VAZ CAMERA

Analistas de Qualidade Editorial: Carina Xavier Silva, Cinthia Santos Galarza, Cintia Mesojedovas Nogueira, Daniela Medeiros Gonçalves Melo, Daniele de Andrade Vintecimo e Maria Angélica Leite

Capa: Chriseley Figueiredo

Administrativo e Produção Gráfica

Coordenação

Caio Henrique Andrade

Analista Administrativo: Antonia Pereira

Assistente Administrativo: Francisca Lucélia Carvalho de Sena

Analista de Produção Gráfica: Rafael da Costa Brito

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA

COORDENADOR-GERAL

ESTEVÃO HORVATH

JOSÉ MAURÍCIO CONTI

FERNANDO FACURY SCAFF

COORDENADORES

LIÇÕES DE DIREITO FINANCEIRO

Alexandre Coutinho da Silveira • Ana Carla Bliacheriene • André de Castro Carvalho
• Andressa Guimarães Torquato Fernandes • Basile Georges Campos Christopoulos
• Celso de Barros Correia Neto • Cesar Augusto Seijas de Andrade • Emerson Cesar da
Silva Gomes • Flávio Rubinstein • Francisco Secaf A. Silveira • Gabriel Loretto Lochagin
• José Augusto Moreira de Carvalho • Licurgo Mourão • Linti Ali Miranda Faiaid • Luma
Cavaleiro de Macedo Scaff • Matheus Carneiro Assunção • Michel Haber • Omar Teodoro
Silva Neto • Ricardo Ezequiel Torres • Ricart César Coelho • Roberto Mercado Lebrão
• Rodrigo Panizza Siqueira • Sérgio Assoni Filho

AUTORES

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Lições de direito financeiro / coordenador-geral Regis Fernandes de Oliveira ; coordenadores Estevão Horvath, José Maurício Conti, Fernando Facury Scaff. -- São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2016.

Bibliografia

ISBN 978-85-203-6673-8

1. Direito financeiro 2. Direito financeiro -- Brasil I. Oliveira, Regis Fernandes de. II. Horvath, Estevão. III. Conti, José Maurício. IV. Scaff, Fernando Facury.

15-10694

CDU-34:336(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Direito financeiro 34:336(81)

THOMSON REUTERS
REVISTA DOS
TRIBUNAIS™

5. Execução da despesa pública

A despesa pública passa por um processo de execução disciplinado legalmente. Os atos praticados pela administração para execução do orçamento são estabelecidos pela Lei 4.320/1964, e são adiante analisados, juntamente com os mecanismos existentes para ajustar a execução do orçamento às necessidades que eventualmente possam surgir.

5.1. Empenho, liquidação e pagamento

Empenho inicia a *fase administrativa* da execução das despesas públicas. Ele consiste na criação de uma obrigação de realizar uma determinada parcela da dotação orçamentária. Se a lei orçamentária destina recursos por meio de suas dotações orçamentárias, que são autorizações para a realização de gastos em um valor específico, o empenho designa qual parte do orçamento será executada, sem necessariamente fixar quem serão os credores daquelas obrigações.

Art. 58 da Lei 4.320/1964 define o empenho como o ato emanado da autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implementação de condição. A despeito da lei extremamente falar em "obrigação de pagamento", há alguns requisitos que devem ser observados em etapas posteriores para que o pagamento possa ser realizado. Em síntese, o empenho é o ato administrativo que enquadra a despesa em determinado crédito orçamentário, deduzindo-a. Funciona também como uma garantia ao credor de que os valores empenhados têm previsão orçamentária. É uma das etapas mais importantes da despesa pública, devendo, a princípio, evitar que um pagamento seja frustrado por falta de verba. Possibilita aos diversos órgãos da Administração, além disso, que conheçam as diversas parcelas empenhadas da despesa. É comum deparar-se, no entanto, com o empenho a posteriori, adotado apenas para justificar formalmente o cumprimento das normas pertinentes.

É importante destacar que se prevê, excepcionalmente, um regime de adiantamento das despesas (ou suprimento de fundos), aplicado para os casos expressamente definidos em lei (arts. 68 e 69, Lei 4.320/1964). Consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, sempre devendo haver previsão expressa em lei. É, por exemplo, o regime aplicado para despesas eventuais tais como viagens que exijam pronto pagamento, ou para despesas sigilosas e de pequeno vulto.

De acordo com o art. 59 da Lei 4.320/1964, os valores empenhados *não podem superar os valores das dotações* às quais se submetem no orçamento público: a nota de empenho retira parcela ou a totalidade dos valores dispostos na norma orçamentária para serem realizados. Assim, o valor do empenho jamais deve ser superior ao valor da dotação.

A realização de empenhos coloca em evidência os compromissos assumidos pela Administração, que deverão ser adimplidos ao longo do exercício financeiro, sendo possível confrontá-los com os créditos orçamentários existentes, o que facilita a análise do *desempenho da execução orçamentária*.

Empenho pode ocorrer em três modalidades: (i) *ordinário*, quando o montante a pagar for previamente conhecido, realizando-se de uma só vez; (ii) *global*, quando o montante é previamente conhecido, mas pago parceladamente; e (iii) *por estimativa*, quando não se pode determinar previamente o valor exato (contas de água, luz, etc.).

Processado o empenho, segue-se à *liquidação*, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, com base nos títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63 da Lei 4.320/1964). A liquidação se destina a verificar a legitimidade da despesa empenhada, apurando a origem e o objeto do que se deseja pagar. Apura, também, a quem se deve pagar e o montante total (art. 63, § 1.º, I, II e III, Lei 4.320/1964).

Consiste a liquidação, deste modo, no ato de verificação do direito adquirido pelo credor ao recebimento da prestação. Esta verificação não é apenas formal. Deverá sempre observar o que ocorre na realidade, muitas vezes incluindo a verificação física do cumprimento da obrigação por parte do contratante (pela visita a uma obra, por exemplo). A liquidação deve levar em conta as condições previstas na licitação, no contrato, no empenho e em todos os atos administrativos que especificam os requisitos para o correto cumprimento da obrigação.

Verificado o direito adquirido do credor, a autoridade competente exara, por despacho, a *ordem de pagamento*, que determina que a despesa seja paga (art. 64 da Lei 4.320/1964). A ordem de pagamento somente poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade (art. 64, parágrafo único, da Lei 4.320/1964).

A execução da despesa se encerra com o *pagamento*, que apenas será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação (art. 62 da Lei 4.320/1964). Será feito mediante ordem bancária ou cheque nominativo contabilizado pelo órgão competente, e obrigatoriamente assinado pelo ordenador da despesa e pelo encarregado do setor financeiro (art. 74 do Decreto-Lei 200/1967).

Cabe ressaltar que a ordem jurídica de pagamento não se confunde com o ato do depósito bancário na conta do credor. A fase do pagamento possui dois momentos: aquele em que se manda pagar, e aquele em que se paga efetivamente. Excepcionalmente, é possível o pagamento antecipado das despesas, isto é, sem que o fornecedor ou prestador de serviço tenha realizado o serviço ou entregue o bem, conforme prevê o Decreto 93.872/1986.

Assim, pode-se perceber uma ordem sucessiva na realização das despesas públicas: *empenho* → *liquidação* → *pagamento*.

5.2. Créditos adicionais

Orçamento público é formado por normas que preveem as receitas e as necessidades públicas, fixando despesas para períodos determinados. No entanto, muitas vezes é necessário modificar as previsões orçamentárias, por meio dos chamados *créditos adicionais*.

Há três modalidades de créditos adicionais: *suplementares, especiais e extraordinários*. Sua disciplina jurídica não é uniforme, e eles podem promover tanto alterações quantitativas como qualitativas no orçamento.

Os créditos suplementares destinam-se ao reforço de dotações orçamentárias que, no curso da execução, se revelaram insuficientes (art. 41, I, da Lei 4.320/1964). Os créditos especiais, por sua vez, atendem a despesas que não têm dotação orçamentária específica (art. 41, II, da Lei 4.320/1964), sendo abertos para um programa não incluído no orçamento. Se o programa criado pelo crédito especial tiver duração superior ao exercício financeiro, deve ser incluído no PPA (art. 167, § 1.º, da CF/1988). Por último, os créditos devem atender a despesas imprevisíveis e urgentes, tais como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública (art. 167, § 3.º, da CF/1988). Todos os programas devem ser compatíveis com o PPA (art. 165, § 7.º, da CF/1988).

Há uma diferença quanto à espécie legislativa adequada para a abertura de cada um desses créditos, e por vezes para um mesmo crédito preveem-se espécies distintas. A regra geral é de que os créditos suplementares e especiais sejam autorizados por lei e abertos por decreto do executivo, indicando-se os recursos correspondentes (art. 167, V, da CF/1988 e art. 42 Lei 4.320/1964). Entende-se que a iniciativa destas leis compete ao chefe do Poder Executivo, que as encaminha ao Poder Legislativo. Ocorre que, no caso dos créditos suplementares, há um espaço significativo para que não seja necessária uma autorização legislativa específica para cada caso. Segundo o art. 165, § 8.º, da Constituição, que contém algumas exceções ao princípio da exclusividade orçamentária, é possível que a lei orçamentária anual contenha uma autorização prévia para a abertura de créditos suplementares. São as *margens de remanejamento do orçamento*, que conferem ao Executivo grande maleabilidade na gestão dos recursos orçamentários.

Tratando-se de *créditos extraordinários*, admite-se sua abertura por medida provisória, no caso federal, ou decreto do Executivo, no caso de outros entes federativos que não contem com o instrumento da medida provisória. Há, segundo o texto constitucional, três requisitos para a abertura do crédito extraordinário: além da relevância e urgência, próprios daquela espécie normativa (art. 62), há a imprevisibilidade. Contrariando a tendência de se recorrer em demasia a esse tipo de crédito, em razão da maior facilidade de sua abertura, o Supremo Tribunal Federal entendeu, na ADI 4048/DF, que a imprevisibilidade (exemplificada pela

Constituição como situações de guerra, comoção interna e calamidade pública) deve ser observada na abertura do crédito extraordinário. Foi uma importante mudança de perspectiva do STF, que firmou a possibilidade de controle de constitucionalidade de leis orçamentárias. Outra particularidade dos créditos extraordinários é que não necessitam indicar os recursos correspondentes para sua abertura (a regra do art. 167, V, da CF/1988, aplica-se expressamente apenas aos créditos suplementares e especiais).

A propósito dos recursos para a abertura dos créditos suplementares e especiais, a Lei 4.320/1964 é taxativa quanto a sua origem (art. 43). Sempre precedidos de exposição justificativa, admitem-se apenas aqueles provenientes de: a) superávit financeiro (diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro); b) excesso de arrecadação (saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício); c) anulação parcial ou total de doações; e, finalmente, d) recursos provenientes de operações de crédito.

Os créditos adicionais vigem no exercício financeiro em que foram abertos. Segundo o art. 167, § 2.º, da CF/1988, se o ato de autorização de créditos especiais e extraordinários for emitido nos últimos quatro meses do exercício, serão reabertos nos limites dos seus saldos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente. Nota-se, portanto, que essas duas modalidades de crédito podem ter vigência plurianual se tiverem sido abertos nos últimos quatro meses do exercício. O sentido disso é que, sendo o orçamento federal enviado ao Congresso em meados do mês de agosto, os programas criados por créditos especiais e extraordinários entre agosto e dezembro não estarão previstos nele.

O art. 167, VI, da CF/1988, menciona a existência de outros mecanismos retificadores do orçamento: as transferências, remanejamentos e transposições de recursos. Não fugiu a Constituição à lógica geral das alterações orçamentárias ao vedar que estes procedimentos sejam feitos sem lei específica (proibição do estorno de verbas). A dúvida é se tais alterações seriam instrumentos equivalentes aos créditos adicionais, visto que também se destinam a realocar recursos orçamentários.

As transposições, transferências e remanejamentos são instrumentos raramente utilizados na prática da condução do orçamento. Isto em razão da facilidade da abertura de créditos suplementares dentro das margens de remanejamento ou de créditos extraordinários. A praxe dos governos de diferentes níveis tem sido, assim, abrir créditos adicionais.

5.3. Limitação de empenho

A Administração dispõe de diversos mecanismos para ajustar o orçamento às necessidades que surjam durante a sua execução. Para refrear as despesas em tempos de receitas inferiores ao previsto, são estabelecidas *limitações de empenho*.

A limitação de empenho encontra antecedente histórico no *Budget Enforcement Act*, criado em 1990, nos Estados Unidos, na figura conhecida como “*sequestration*”. Pode ser entendida como a proibição da realização de empenhos diante de determinadas circunstâncias, previstas em lei. Trata-se de uma limitação de obrigações, no sentido de que o Poder Público fica impedido de contrair novas obrigações que possam colocar em risco as suas finanças.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece o uso da limitação de empenhos em dois momentos. No art. 9.º, *caput*, estipula que, se for verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da lei orçamentária, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. Ademais, no art. 31, § 1.º, II, prevê-se a possibilidade de utilização da referida técnica quando for extrapolado o limite fixado para a dívida consolidada de determinado ente da Federação.

Questão polêmica é a previsão do art. 9.º, § 3.º, da LRF, o qual determina que, caso os demais Poderes não realizem as limitações de empenho no prazo de trinta dias, o Poder Executivo poderia fazê-lo, estabelecendo limites à contratação de novas obrigações aos demais órgãos do Estado. O Supremo Tribunal Federal decidiu liminarmente pela suspensão da eficácia deste dispositivo, por ensejar possível desequilíbrio na separação dos poderes (ADI 2.238/DF).

Critério para o *contingenciamento* de despesas costuma ser essencialmente político. Dessa forma, áreas que são consideradas menos prioritárias pelos governos podem ter mais despesas contingenciadas do que áreas essenciais. Todavia, ainda carece de maior rigor o exercício do contingenciamento, por meio das limitações de empenho, que podem levar a discrepâncias entre aquilo que foi programado e aquilo que foi executado posteriormente, desvirtuando escolhas democráticas levadas a efeito pelo Legislativo quando da aprovação da lei orçamentária.

No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcialmente, as dotações contingenciadas serão recompostas proporcionalmente ao reduzido segundo os critérios da LDO.

Frise-se que nem todas as despesas se submetem ao contingenciamento, a exemplo daquelas referentes às obrigações legais e constitucionais do ente, assim como aquelas que se destinam ao pagamento do serviço da dívida. Não poderão ser contingenciadas, ainda, outras despesas ressalvadas por opção do legislador na LDO (art. 9.º, § 2.º, LRF). Fonte: Lei nº 13.043/2014, art. 1.º, § 1.º, III, LRF.

6. Restos a pagar

6.1. Conceito

Como visto, o ciclo de execução da despesa pública compreende as fases de empenho, liquidação e pagamento, as quais, via de regra, perfazem-se no curso de um mesmo exercício financeiro.

Todavia, há casos em que as mencionadas fases não são concluídas dentro do mesmo exercício, podendo ocorrer que uma despesa empenhada e liquidada em um dado ano seja paga apenas no ano seguinte, ou até mesmo que o empenho seja efetuado em um exercício e a liquidação e o pagamento da despesa realizem-se apenas no exercício seguinte.

Tal situação gera os chamados *restos a pagar*, que se constituem em previsões de despesas de um dado exercício financeiro que, por razões diversas, não são pagas dentro desse exercício, isto é, cujo pagamento não ocorre até o final do ano para o qual elas estavam previstas.

A definição dos restos a pagar consta do art. 36 da Lei 4.320/1964, que trata das despesas empenhadas, mas não pagas até 31 de dezembro, distinguindo as despesas processadas das não processadas.

Despesas processadas são aquelas que já passaram pelas etapas de empenho e liquidação, estando pendente apenas de pagamento. *Despesas não processadas*, por sua vez, são aquelas que passaram pela fase de empenho, mas não sofreram liquidação nem o pagamento.

Os restos a pagar processados referem-se às situações em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregado o material, prestado os serviços, ou executado a obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, e estando em condições de pagamento imediato.

Por outro lado, os restos a pagar não processados referem-se às despesas que dependem da prestação do serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi ainda apurado.

Parte da doutrina entende que os restos a pagar só se verificam no caso das despesas que já se submeteram ao empenho e à liquidação, haja vista que apenas nessa hipótese é que surge a obrigação do ente público de pagar. Dessa forma, a qualificação como “processados” e “não processados” não caberia para a distinção entre duas espécies de restos a pagar, mas sim em referência ao estágio da despesa.

Tal discussão, porém, parece inócua, uma vez que tanto a Lei 4.320/1964 quanto o Dec. 93.872/1986 tratam dos restos a pagar relacionados às despesas processadas ou não processadas, ensejando o surgimento dessas duas espécies.

6.2. Repercussão nas contas públicas e tratamento jurídico e contábil

A questão dos restos a pagar tem merecido destaque no plano das contas públicas. Embora expressamente previstos e regulados pela legislação, que enquadrados como dívida flutuante (art. 92 da Lei 4.320/1964), eles representam exceção ao princípio da anualidade do orçamento e geram impactos quanto à programação financeira orçamentária.

Desse modo, a mensagem que integra a proposta de lei orçamentária enviada pelo Executivo ao Legislativo deve conter quadro demonstrativo da dívida e, em especial, dos restos a pagar (art. 22 da Lei 4.320/1964). Além disso, o Decreto 93.872/86 prevê que os restos a pagar serão considerados na execução da programação financeira, constituindo item específico cujo pagamento deve efetuar-se dentro do limite de saques fixado no âmbito dessa programação (arts. 9.º e 15).

De toda sorte, o crescente aumento dos restos a pagar no plano federal tem sido alvo de reiterados pareceres do Tribunal de Contas da União chamando a atenção para seus efeitos em importantes aspectos das contas públicas, como o resultado primário e aplicação de recursos nas finalidades constitucional e legalmente fixadas.

Isso porque a inscrição de valores em restos a pagar, além de excluir do exercício financeiro determinada previsão orçamentária, gera impactos nos exercícios financeiros seguintes, na medida em que a despesa é transposta para momento futuro.

Considerando, pois, que o cálculo do *superávit* primário pelo governo federal é realizado com base no regime de caixa, tendo em conta, portanto, apenas as despesas efetivamente pagas no exercício, é de se conceber que a inscrição em restos a pagar contribui para a geração de um falso resultado positivo decorrente da postergação da despesa.

Nem se diga que o cômputo das despesas empenhadas no cálculo dos valores aplicados em áreas constitucionalmente prestigiadas, como a saúde e educação, pode ensejar uma falsa percepção de destinação dos recursos a essas finalidades, tendo em vista a possibilidade de posterior cancelamento dos restos a pagar.

Essas ocorrências são bem exploradas nos relatórios de acompanhamento da execução orçamentária e financeira da União, elaborados pelo Tribunal de Contas da União.

Importa notar que, a teor do art. 92 da Lei 4.320/1964 e do art. 67, § 2.º, do Dec. 93.872/1986, o registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor.

No que diz respeito ao pagamento ou cancelamento dos restos a pagar, convém ressaltar que existem casos em que o valor no momento da quitação pode revelar-se maior ou menor do que o inscrito. Na hipótese de o valor a pagar ser menor, haverá exclusão quanto à diferença. Se for maior, o pagamento deverá ser procedido à conta de dotação destinada a despesas de exercício anteriores.

Finalmente, convém consignar que não apenas o Tribunal de Contas da União, mas também o Poder Legislativo tem atentado para os efeitos perversos causados pelo incremento dos restos a pagar. Na Lei 11.439/2006 (LDO de 2007), o art. 129 fixava a limitação da inscrição de restos a pagar a 70% dos valores inscritos no ano anterior, disposição vetada pelo Poder Executivo sob os argumentos de que os restos a pagar são inerentes ao processo de execução orçamentária e de que não caberiam maiores limitações além daquelas já contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal. No mesmo sentido, a redação da LDO de 2008, aprovada pelo Congresso Nacional, previa em seu art. 131, § 2.º, a vedação à execução de restos a pagar inscritos em períodos anteriores a 2007, que não tinham sido quitados até 31 de dezembro daquele ano. Da mesma maneira, o Executivo opôs veto ao dispositivo, sob o argumento de prejuízo à execução orçamentária e de que a diminuição dos restos a pagar não poderia ser levada a efeito de forma abrupta, mas sim de maneira gradual.

6.3. Os restos a pagar e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Em homenagem ao equilíbrio das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal, contemplou, em seu art. 42, disciplina atinente aos restos a pagar.

Prevê o referido art. que os titulares de Poder ou órgão referido no art. 20 estão proibidos de assumir nos últimos dois quadrimestres do respectivo mandato obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

A infração art. 42 da LRF, inclusive, é tipificada como *crime contra as finanças públicas*, previsto no art. 359-C do CP, ensejando a pena de reclusão de um a quatro anos.

Mencionado arcabouço normativo tem a evidente intenção de conferir *austeridade ao gasto público*, coibindo a realização de gastos no último ano do mandato.

A crítica que se faz é que, no período que antecede os últimos oito meses de gestão, bem assim nos três anos anteriores, o mandatário pode incorrer em despesas que podem implicar dificuldade de ajuste ao final do mandato, razão pela qual a previsão deveria contemplar a análise do resultado ao final de cada período anual.

A preocupação com o controle e a identificação do incremento dos restos a pagar materializa-se ainda nos arts. 53 e 55 da LRF, que obrigam a apresentação de quadro com dados relativos aos restos a pagar tanto no relatório bimestral da execução orçamentária quanto no relatório de gestão fiscal a ser emitido após o fim do último quadrimestre.