

# REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA



ISSN 2595-5667

# REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ANO Nº 07 – VOLUME Nº 01 – EDIÇÃO Nº 01 - Jan/Jun 2022

ISSN 2595-5667

**Editor-Chefe:**

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro e  
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil

**Rio de Janeiro,  
2022.**

# REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

## LAW JOURNAL OF PUBLIC ADMINISTRATION

### Conselho Editorial Internacional:

- Sr. Alexander Espinosa Rausseo, Universidad Central de Venezuela, Venezuela  
Sr. Erik Francesc Obiol, Universidad Nacional de Trujillo, Trujillo, Peru, Peru  
Sr. Horacio Capel, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha.  
Sra. Isa Filipa António, Universidade do Minho, Braga, Portugal, Portugal  
Sra. Maria de Los Angeles Fernandez Scagliusi, Universidad de Sevilla, Sevilha, Espanha. Sr.  
Luis Guillermo Palacios Sanabria, Universidad Austral de Chile (UACH), Valdivia, Chile. Sra.  
Mónica Vanderleia Alves de Sousa Jardim, Universidade de Coimbra, UC, Portugal.  
Sr. Mustafa Avci, University of Anadolu, Turquia

### Conselho Editorial Nacional:

- Sr. Adilson Abreu Dallari, Pontificia Universidade Católica, PUC/SP, Brasil.  
Sr. Alexandre Santos de Aragão, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, RJ, Brasil.  
Sr. Alexandre Veronese, Universidade de Brasília, UNB, Brasil.  
Sr. André Saddy, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.  
Sr. Carlos Ari Sundfeld, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.  
Sra. Cristiana Fortini, Universidade Federal de Minas Gerais, UFMG, Brasil.  
Sra. Cynara Monteiro Mariano, Universidade Federal do Ceará, UFC, Brasil.  
Sr. Daniel Wunder Hachem, Universidade Federal do Paraná, UFPR, Brasil.  
Sr. Eduardo Manuel Val, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.  
Sr. Fabio de Oliveira, Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.  
Sr. Flávio Garcia Cabral, Escola de Direito do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso do Sul., Brasil  
Sr. Henrique Ribeiro Cardoso, Universidade Federal de Sergipe, UFS, Brasil.  
Sr. Jacintho Silveira Dias de Arruda Câmara, Pontificia Universidade Católica, São Paulo, Brasil.  
Sra. Jéssica Teles de Almeida, Universidade Estadual do Piauí, UESPI, Piri-piri, PI, Brasil., Brasil  
Sr. José Carlos Buzanello, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, RJ, Brasil.  
Sr. José Vicente Santos de Mendonça, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.  
Georges Louis Hage Humbert, Unijorge, Brasil  
Sra. Maria Sylvia Zanella di Pietro, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.  
Sra Marina Rúbia Mendonça Lôbo, Pontificia Universidade Católica de Goiás, Goiás, Brasil.  
Monica Sousa, Universidade Federal do Maranhão  
Sr. Mauricio Jorge Pereira da Mota, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.  
Sra. Monica Teresa Costa Sousa, Universidade Federal do Maranhão, UFMA, Maranhão, Brasil.  
Sra. Patricia Ferreira Baptista, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.  
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, UNIBRASIL, Brasil.  
Sr. Vladimir França, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, UFRN, Brasil.  
Sr. Thiago Marrara, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.  
Sr. Wilson Levy Braga da Silva Neto, Universidade Nove de Julho, UNINOVE, Brasil.

## EMPENHO E RESTOS A PAGAR DE OBRIGAÇÕES ADMINISTRATIVAS PLURIANUAIS: UMA VISÃO JURÍDICA<sup>1</sup>

### COMMITMENT AND REMAINS PAYABLE OF MULTIANNUAL ADMINISTRATIVE OBLIGATIONS: A LEGAL VIEW

Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues<sup>2</sup>  
Rafael Costa Santos<sup>3</sup>

**Data da Submissão: 22/04/2021**

**Data da Aprovação: 02/06/2021**

#### RESUMO

Embora o ordenamento jurídico brasileiro consagre o princípio da anualidade orçamentária, muitas obrigações assumidas pelo Estado ultrapassam o exercício financeiro (são obrigações administrativas plurianuais, portanto). Esse descompasso entre a anualidade do orçamento e a plurianualidade de muitas obrigações administrativas gera dúvidas perenes quanto à regularidade das despesas geradas por esses compromissos, já que a adequação orçamentária é um princípio constitucional basilar do gasto público (art. 167, I e II). Além disso, o emprego desordenado de restos a pagar pode gerar prejuízos à transparência do gasto e do endividamento públicos. Nesse contexto, o presente estudo tem por objetivo sistematizar diretrizes jurídicas acerca do empenho de despesas orçamentárias e eventuais restos a pagar envolvendo obrigações administrativa plurianuais, tendo por base os regimes jurídicos da União e do Estado do Paraná.

**PALAVRAS-CHAVE:** Obrigações administrativas plurianuais. Despesa pública. Orçamento. Empenho. Restos a pagar.

#### ABSTRACT

Although the Brazilian legal system adopts the principle of budget annuality, many obligations assumed by the State go beyond the financial year (they are, therefore, multiannual administrative obligations). Such mismatch between the annuality of the budget and the multiannuality of many administrative obligations creates perennial doubts regarding the regularity of the latter, since budgetary legality is a fundamental constitutional principle of public spending (art. 167, I and II). In addition, the excessive use of budget carry-over can

---

<sup>1</sup> Este trabalho tem origem em ideias desenvolvidas a partir de problemas surgidos na prática da advocacia pública consultiva, especialmente ao longo do ano de 2020. Nada obstante, todos os argumentos e opiniões aqui expressos são de exclusiva responsabilidade dos autores.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). MSc in Regulation (Financial and Commercial Regulation) pela London School of Economics and Political Science (LSE). Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Procurador do Estado do Paraná.

<sup>3</sup> Mestrando em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná. Especialista em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Procurador do Estado do Paraná, chefe da Procuradoria Consultiva de Obras e Serviços de Engenharia.

damage the transparency of public spending and debt. In this context, the present study aims to systematize legal guidelines for the commitment of budgetary expenditure and for the registration of carry-over involving multiannual administrative obligations, based on both the legal regime of Brazil's central government and the one in force within the State of Paraná.

**KEYWORDS:** Multiannual administrative obligations. Public expenditure. Budget. Commitment. Carry-over.

## INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico, especificamente no *caput* do art. 57 da Lei nº 8.666/93<sup>4</sup>, atrela a duração do contrato administrativo ao período de vigência da lei orçamentária anual<sup>5</sup>.

Tal dispositivo visa a compatibilizar a vigência das obrigações geradas por contratos administrativos<sup>6</sup> com o princípio da anualidade orçamentária, previsto na Constituição (artigo 165, III) e na Lei nº 4.320/64 (artigos 2º e 34).

Contudo, na realidade administrativa, dada a natureza de algumas relações jurídicas, necessariamente existirão contratos administrativos com prazos de vigência superiores a um exercício financeiro. Nesse sentido caminham os incisos do art. 57 da Lei nº 8.666/93, que preveem hipóteses de obrigações não adstritas ao exercício financeiro<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Cf. o Art. 57, *caput* e incisos I a V, da Lei nº 8.666/1993: “Art. 57. A duração dos contratos regidos por esta Lei ficará adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários, exceto quanto aos relativos: I - aos projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no Plano Plurianual, os quais poderão ser prorrogados se houver interesse da Administração e desde que isso tenha sido previsto no ato convocatório; II - à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, que poderão ter a sua duração prorrogada por iguais e sucessivos períodos com vistas à obtenção de preços e condições mais vantajosas para a administração, limitada a sessenta meses; (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998) III - (Vetado). (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994) IV - ao aluguel de equipamentos e à utilização de programas de informática, podendo a duração estender-se pelo prazo de até 48 (quarenta e oito) meses após o início da vigência do contrato. V - às hipóteses previstas nos incisos IX, XIX, XXVIII e XXXI do Art. 24, cujos contratos poderão ter vigência por até 120 (cento e vinte) meses, caso haja interesse da administração. (Incluído pela Lei nº 12.349, de 2010)”

<sup>5</sup> O Art. 105 da Lei nº 14.133/21 (Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos) possui teor semelhante ao do Art. 57 da Lei nº 8.666/1993: “Art. 104. A duração dos contratos regidos por esta Lei será a prevista em edital, e deverão ser observadas, no momento da contratação e a cada exercício financeiro, a disponibilidade de créditos orçamentários, bem como a previsão no plano plurianual, quando ultrapassar 1 (um) exercício financeiro”. Destarte que a Lei nº 14.133/21 foi publicada em primeiro de abril de 2021, e sua vigência teve início no mesmo dia (Art. 194). Contudo, até o prazo de dois anos da sua publicação, a Administração poderá optar por licitar de acordo com a nova Lei ou de acordo com a Lei 8666/93, que continuará em vigor pelo mesmo prazo (Art. 191).

<sup>6</sup> Como se sabe, obrigação e contrato não se confundem. Obrigação é a relação jurídica que se estabelece entre dois centros de interesse, o credor e o devedor, tendo em vista uma prestação do devedor exigível pelo credor. Já o contrato, como tipo de negócio jurídico, é uma das fontes de obrigações (as demais são a lei e o ato ilícito). Sobre o tema, cf. Tepedino e Schreiber (2021).

<sup>7</sup> O Art. 106 da Lei nº 14.133/21 prevê hipóteses de contratos que podem ultrapassar a vigência da LOA, com prazo de até 5 (cinco) anos.

Ainda assim, o descompasso entre a anualidade do orçamento público e a plurianualidade de muitas obrigações administrativas plurianuais gera dúvidas perenes quanto à regularidade das despesas geradas por esses compromissos, já que a adequação orçamentária é um princípio constitucional basilar do gasto público (art. 167, I e II) e não se resolve pela mera compatibilidade com a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e com o plano pluarinual (PPA). Afinal, apenas a lei orçamentária anual (LOA) consagra os créditos e dotações que autorizam a despesa pública (GOMES, 2015, p. 243-276).

Como se não bastasse, o instituto dos restos a pagar, criado para reduzir as limitações inerentes ao princípio da anualidade orçamentária, tampouco é capaz de eliminar todos os problemas práticos e jurídicos relacionados às obrigações administrativas plurianuais. Isso porque a inscrição de despesas públicas em restos a pagar<sup>8</sup>, quando excessiva e desordenada, pode gerar prejuízos significativos à transparência do gasto e do endividamento públicos, especialmente quando desacompanhados de lastro financeiro (AQUINO e AZEVEDO, 2017; CONTI, 2019, p. 177-181 e 215-218).

Infelizmente, observa-se que a anualidade do orçamento público gera incentivos para o uso recorrente de restos a pagar, na medida em que muitos gestores buscam garantir autorizações de gastos para além do exercício vigente (CONTI, 2019, p. 215-218). Nesse contexto, é comum o empenho<sup>9</sup> do valor total de obrigações administrativas de médio e longo prazo, a despeito das despesas efetivamente fixadas para o exercício financeiro em curso. Por evidente, essas distorções criam obstáculos relevantes para a efetivação dos princípios do equilíbrio orçamentário e da gestão fiscal responsável.

Por outro lado, o princípio da anualidade orçamentária cria dificuldades para a manutenção de serviços e obras públicas essenciais para o Estado e para os cidadãos como um todo. Há dúvidas, por exemplo, quanto à possibilidade jurídica da assunção de obrigações referentes a despesas que somente serão executadas no exercício seguinte, com o objetivo de se

---

<sup>8</sup> Segundo o art. 36 da Lei nº 4.320/1964, “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”. O conceito de restos a pagar e suas modalidades são desenvolvidos adiante.

<sup>9</sup> Nos termos da Lei nº 4.320/64, existe um caminho a ser cumprido para a realização das despesas públicas que requer, em regra, o empenho, a liquidação, e por fim, o pagamento ao credor. O empenho visa a garantir a reserva de recursos na respectiva dotação inicial ou no saldo existente e depende de ato emanado pela autoridade competente (art. 58 da Lei nº 4.320/64). Já a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63 da Lei nº 4.320/64). Ressalte-se que as duas etapas são condição para o pagamento.

conferir maior celeridade ao andamento das atividades em questão, ou, ainda, qual seria a solução para a continuidade desses serviços na ausência de orçamento aprovado ou programado.

Desse modo, o presente estudo tem por objetivo sistematizar diretrizes jurídicas acerca do empenho e da inscrição de despesas em restos a pagar envolvendo obrigações administrativas plurianuais (isto é, que ultrapassem um exercício financeiro).

Para esse mister, foi realizado um levantamento doutrinário e jurisprudencial acerca do tema em questão e elaborada uma análise crítica do regime jurídico da despesa pública no Estado do Paraná, com referências ao regime jurídico da União.

O regime jurídico da União foi escolhido em razão de seu papel central para a gestão das finanças públicas, ainda que, no tocante aos restos a pagar, seu ato normativo mais relevante (o Decreto 93.872/1986) aplique-se apenas à esfera federal. A escolha do Estado do Paraná, por seu turno, justifica-se em virtude da recente edição, por parte desse ente público, de atos normativos destinados à disciplina dos empenhos e inscrições em restos a pagar referentes a despesas decorrentes de obrigações administrativas plurianuais. O regime jurídico do Estado do Paraná, portanto, oferece um caso atual e relevante de ente subnacional que ambiciona sanar os problemas aqui examinados, de acordo com suas peculiaridades. Nessa linha, entendemos que o exame do caso paranaense pode ser de grande utilidade para os demais Estados da Federação.

As diretrizes a serem apresentadas neste estudo aplicam-se a quaisquer obrigações administrativas de caráter plurianual, mas os exemplos e a abordagem do trabalho enfatizarão as obras e serviços de engenharia, que concentram os casos mais recorrentes de distorções quanto a empenhos e inscrição de despesas em restos a pagar.

Para enfrentar o tema proposto, o trabalho foi organizado da seguinte maneira:

Em primeiro lugar, analisou-se o contexto das obrigações plurianuais sob a ótica dos princípios da anualidade e do equilíbrio orçamentário. O objetivo aqui foi demonstrar que as regras referentes ao empenho e aos restos a pagar devem ser interpretadas tendo como horizonte os princípios em tela.

Após, passou-se a analisar o sentido das regras de adequação orçamentária da despesa e do prévio empenho, que devem considerar a vigência anual da LOA.

Em seguida, foram explicitados os instrumentos normativos paranaenses criados para lidar com os obstáculos à execução da despesa pública decorrente de obrigações administrativas plurianuais, notadamente no momento da transição orçamentária entre um exercício financeiro e outro. Especificamente, abordou-se a instauração de certame licitatório, a assunção de obrigação administrativa para despesas do exercício seguinte, bem como a realização do prévio empenho

na ausência de orçamento aprovado ou programado.

Na sequência, os empenhos elegíveis para inscrição em restos a pagar foram objeto de análise. Ademais, foram enfrentadas as hipóteses em que o cancelamento dos empenhos seria recomendável. Foram analisadas ainda quais seriam as despesas passíveis de classificação na rubrica de empenho para Despesas de Exercícios Anteriores.

Por fim, foram tecidas breves considerações conclusivas.

## **1. AS OBRIGAÇÕES ADMINISTRATIVAS PLURIANUAIS À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA ANUALIDADE E DO EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO**

O princípio da anualidade, consagrado no artigo 2º da Lei nº 4.320/64<sup>10</sup>, dispõe que o orçamento deve vigorar por um período determinado de tempo, coibindo-se a sua vigência indeterminada, já que o orçamento público é um instrumento de controle político e gerencial (RODRIGUES, 2014; GOMES, 2015, p. 230; GIACOMONI, 2017, p. 72/73)<sup>11</sup>. A Constituição Federal, em seu artigo 165, § 9º, I, estabelece que compete à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, mas faz referência à anualidade do orçamento, expressamente, em vários dispositivos (arts. 48, II; 99, §3º e 4º; 127, §4º e 5º, 165, III, §2º, 5º, 8º e 9º, I; 167, I). O princípio em tela determina o exercício financeiro, que no Brasil coincide com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320/64), período que delimita o início e o fim do ciclo orçamentário (FURTADO, 2013, p. 88).

Em consonância com o princípio da anualidade, o art. 57 da Lei nº 8.666/93<sup>12</sup>, e o art. 103 da Lei nº 15.608/07, que estabelece normas sobre licitações, contratos administrativos e convênios no âmbito dos Poderes do Estado do Paraná, atrelam a duração do contrato administrativo ao período em que vigorar o crédito orçamentário que respalda a despesa correspondente. Assim sendo, em regra, os contratos administrativos devem ter vigência entre 1º de janeiro e 31 de dezembro<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> A lei nº 4.320/64 foi editada previamente a Constituição de 1988 como Lei ordinária, contudo foi recepcionada pela atual Constituição Federal com *status* de lei complementar, uma vez que o art. 163, inciso I, do texto constitucional, dispõe que é competência de Lei Complementar tratar sobre finanças públicas (cf. GOMES, 2015, p. 176-178).

<sup>11</sup> Sobre as origens do princípio da anualidade tributária em relação ao orçamento público, cf. Novelli (1979). Problematização mais recente, com ênfase na anualidade orçamentária propriamente dita pode ser encontrada em Rodrigues, 2014.

<sup>12</sup> O Art. 105 da Lei nº 14.133/21 também relaciona a duração do contrato administrativo a vigência da Lei Orçamentária.

<sup>13</sup> Em sentido contrário, cf. Barbosa, 2019.

Nada obstante a regra geral, os incisos do art. 57 da Lei nº 8.666/93<sup>14</sup>, preveem as hipóteses que autorizam a duração do contrato para além do exercício financeiro. Vejamos:

Art. 57. A duração dos contratos regidos por esta Lei ficará adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários, exceto quanto aos relativos:

I - aos projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no Plano Plurianual, os quais poderão ser prorrogados se houver interesse da Administração e desde que isso tenha sido previsto no ato convocatório;

II - à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, que poderão ter a sua duração prorrogada por iguais e sucessivos períodos com vistas à obtenção de preços e condições mais vantajosas para a administração, limitada a sessenta meses;

IV - ao aluguel de equipamentos e à utilização de programas de informática, podendo a duração estender-se pelo prazo de até 48 (quarenta e oito) meses após o início da vigência do contrato.

V - às hipóteses previstas nos incisos IX, XIX, XXVIII e XXXI do art. 24, cujos contratos poderão ter vigência por até 120 (cento e vinte) meses, caso haja interesse da administração.

Esses contratos relacionam-se com obrigações administrativas plurianuais, ou seja, obrigações que, pela sua natureza, acabam por ultrapassar o exercício financeiro, a exemplo de serviços contínuos ou obras de longa duração previstas no PPA.

Embora, nesses casos, o vínculo jurídico contratual entre a Administração e o particular ultrapasse o exercício financeiro, o regime orçamentário de realização de despesas mantém-se atrelado à LOA. Mesmo as ações previstas no PPA, como visto, são concretizadas por meio de créditos e dotações orçamentárias, presentes em cada um dos orçamentos anuais com base nos quais as despesas pertinentes serão executadas. Isso ocorre porque toda despesa pública é necessariamente fixada pela lei orçamentária, cuja vigência é anual<sup>15</sup>. As demais leis de natureza orçamentária (LDO e PPA), como já dito, não consignam créditos e dotações que possam dar respaldo a despesas de obrigações plurianuais<sup>16</sup>.

Vale destacar que a obrigação administrativa distingue-se da obrigação financeira, de modo que a vigência destas duas obrigações nem sempre coincidirão. A obrigação financeira é

---

<sup>14</sup> Os incisos do Art. 103 da Lei paranaense 15608 possui teor semelhante e o Art. 106 da Lei nº 14.133/21 prevê hipóteses de contratos que podem ultrapassar a vigência da LOA, com prazo de até 5 (cinco) anos.

<sup>15</sup> Cf. art. 165, III, da Constituição da República e art. 2º da Lei nº 4.320/1964.

<sup>16</sup> Cf. as funções básicas de cada lei no art. 165, §§ 1º e 2º, da Constituição da República. No Estado do Paraná, o art. 4º da Lei 20.077, de 18 de dezembro de 2019 (PPA 2020-2013) é claro ao afastar do PPA a missão de consignar créditos orçamentários. Confira-se: “Art. 4º As estimativas de recursos dos Programas e Iniciativas constantes dos Anexos desta Lei são referenciais e foram fixadas de modo a conferir consistência ao Plano Plurianual, não se constituindo em limites à programação das despesas expressas nas leis orçamentárias anuais.”

constituída pelo empenho (art. 35, I, da Lei nº 4.320/1964) e necessariamente acompanha a vigência do crédito orçamentário anual<sup>17</sup>. A obrigação administrativa, por outro lado, pode englobar várias obrigações financeiras (o que ocorre amiúde nos contratos de obras públicas e serviços de engenharia com vigência superior a doze meses).

No entanto, quanto às obrigações administrativas plurianuais contraídas pelo Estado do Paraná, principalmente em relação aos contratos que envolvem obras e serviços de engenharia previstas no PPA, observa-se com frequência, na prática da administração pública, a ocorrência do empenho dos valores globais do contrato, mesmo quando existem parcelas a serem pagas nos anos seguintes. Ou seja, ocorre o empenho de quantias altas relacionadas a parcelas que fatalmente não serão executadas e pagas no exercício em curso.

As normas gerais de finanças públicas, especialmente as consagradas na Lei nº 4.320/1964, não foram assertivas sobre quais parcelas da obrigação administrativa devem ser empenhadas no ano vigente, ou quais despesas podem ser inscritas em restos a pagar quando se trata de obrigações administrativas plurianuais, deixando uma área cinzenta de indefinição que permite interpretações dúbias, gerando incerteza na atuação da Administração Pública. No entanto, se por um lado não há definição clara no ordenamento legal sobre quais parcelas da obrigação podem ser empenhadas no exercício financeiro vigente, por outro lado a interpretação a ser feita em relação as regras de empenho e inscrições em restos a pagar, nas obrigações administrativas plurianuais, devem ajustar-se ao princípio do equilíbrio orçamentário e da anualidade, como já se pronunciou o TCU em diversas oportunidades<sup>18</sup>.

O princípio do equilíbrio orçamentário pretende preservar a correspondência entre receitas e despesas em perspectiva intertemporal, evitando o endividamento público

---

<sup>17</sup> Segundo o Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP), “observa-se que o ato da emissão do empenho, na ótica orçamentária, constitui a despesa orçamentária e o passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro.” (BRASIL, 2021, p. 104)

<sup>18</sup> Destacam-se os seguintes precedentes:

“O uso desmesurado de inscrições e reinscrições de obrigações financeiras na rubrica Restos a Pagar configura desvirtuamento do princípio da anualidade”. (Acórdão 2823/2015-Plenário, rel. José Mucio Monteiro)

“A prática recorrente de elevada inscrição e rolagem de recursos orçamentários na rubrica de restos a pagar ofende os princípios da anualidade orçamentária e da razoabilidade, sendo incompatível com o caráter de excepcionalidade dos restos a pagar, contrariando o disposto no art. 165, inciso III, da Constituição Federal, c/c o art. 2º da Lei 4.320/1964.” (Acórdão 2033/2019-Plenário, rel. Vital do Rêgo)

“Não compete ao TCU fixar teto que limite a utilização da inscrição em restos a pagar. Cabe à STN/MF e à SOF/MP o estabelecimento dos parâmetros que julgarem pertinentes, não se admitindo a utilização em montante que ofenda aos princípios da anualidade orçamentária e da razoabilidade, e que seja incompatível com o caráter de excepcionalidade dos restos a pagar.” (Acórdão 2267/2016-Plenário, rel. Vital do Rêgo)

irresponsável. A concepção de um orçamento equilibrado foi o grande objetivo a ser perseguido pela Lei Complementar nº 101/00 (LRF). É o que se depreende do conceito de responsabilidade na gestão fiscal expresso no artigo 1º, §1º, da retromencionada Lei Complementar, o qual estabelece que a gestão fiscal responsável deve pautar-se pela transparência e por um planejamento adequado, com o escopo de manter o equilíbrio intertemporal das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e por meio da obediência a limites e condições quanto à renúncia de receitas e ao endividamento público. Vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já sedimentou jurisprudência no sentido de que os princípios do equilíbrio orçamentário e da gestão fiscal responsável possuem dignidade constitucional, pois radicam nos próprios princípios da Administração Pública<sup>19</sup>.

Dessa forma, é necessário delinear diretrizes jurídicas para o empenho das despesas decorrentes de obrigações administrativas plurianuais, a fim de que se efetivem os princípios da gestão responsável e do equilíbrio orçamentário, mas sem prejuízo da continuidade de obras e serviços contínuos essenciais, que promovem direitos fundamentais, políticas públicas e objetivos do Estado consagrados na própria Constituição. Nunca é demais ressaltar que o direito financeiro tem caráter marcadamente instrumental (FURTADO, 2013).

## **2. ADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE OBRIGAÇÕES ADMINISTRATIVAS PLURIANUAIS**

Ordinariamente, para fins didáticos, as licitações públicas são divididas em duas fases: a fase interna (ou preparatória) e a fase externa, sendo a publicação do edital o divisor de águas dessas duas etapas. A fase interna abrange todo o planejamento da contratação, como o desenvolvimento de estudos de viabilidade destinados a averiguar a adequação técnica, financeira e ambiental do empreendimento, a elaboração do projeto básico (no caso de obras e serviços de engenharia) e do edital que conterá as regras do certame competitivo. A fase externa, por sua vez, é aquela em que se desenrola o certame público propriamente dito (NIEBUHR, 2015, p. 276).

---

<sup>19</sup> Cf. ADI 2238, rel. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2020.

Segundo a legislação vigente, a demonstração de adequação orçamentária da despesa é condição *sine qua non* para a abertura da fase externa da licitação para qualquer aquisição, obra ou serviço<sup>20</sup>.

O art. 13 da Lei Estadual nº 15.608/07 e art. 8º da Lei nº 8.666/93<sup>21</sup> estabelecem a necessidade de planejamento da execução das obras e serviços de engenharia ao exigirem a programação de seu custo total, considerando os prazos de execução. O planejamento técnico da obra é materializado no projeto básico<sup>22</sup>, do qual o cronograma físico-financeiro é parte integrante, consistindo no documento responsável por prever as parcelas a cada período predeterminado (costumeiramente feito mês a mês), correlacionando a execução dos serviços a cada uma delas, com o valor monetário suficiente para adimplir o executado no período. As medições são efetuadas na data prevista da conclusão de cada parcela, para que seja permitido o pagamento (BONATTO, 2018, p. 331 e 332).

Nesse contexto, não há dúvida sobre a adequação jurídica da despesa quando, de acordo com o cronograma físico-financeiro, toda a execução do objeto pretendido está prevista para ocorrer no mesmo exercício financeiro

Por outro lado, poder-se-ia indagar, nas hipóteses em que parte da execução da obra ou serviço de engenharia esteja prevista para ser executada (e paga) no exercício seguinte, se seria necessária a comprovação da adequação orçamentária relacionada ao valor de todo o empreendimento ou somente da parcela a ser executada naquele exercício.

Suponha-se, por exemplo, a construção de uma escola, orçada no valor de 1 milhão de reais. O respectivo cronograma físico financeiro prevê que a execução deve ser implementada em 10 parcelas de 100 mil reais, e o início da execução esteja previsto para o 1º dia do mês de setembro, do presente ano. Ou seja, o valor total do contrato é de um milhão de reais, mas a previsão é que sejam executados, e pagos, no ano da celebração do contrato 400 mil reais, e 600 mil reais no ano seguinte. Nesse caso, qual o valor deveria ser demonstrado na dotação orçamentária exigida pela Lei Geral de Licitações, como condição para abertura da licitação?

---

<sup>20</sup> Inteligência do art. 12, inciso I, e o art. 9º, inciso IV, da Lei nº 15.608/07 do Estado do Paraná, o art. 7º, §2º, inciso II e art. 14º, da Lei nº 8.666/93 e art. 18 da Lei nº 14.133/21

<sup>21</sup> A Lei nº 14.133/21 ( Art. 6, XX e Art. 18 , § 6º ) prevê a figura do estudo técnico preliminar, que visa documentar a primeira etapa do planejamento de uma contratação, o qual cabe evidenciar o problema a ser resolvido e a sua melhor solução, de modo a permitir a avaliação da viabilidade técnica e econômica da contratação.

<sup>22</sup> Projeto Básico é o conjunto de elementos técnicos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado para definir e dimensionar a obra ou o serviço, que assegure a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e do prazo de execução , como pode se extrair dos Art.4º XXIV, da Lei 15608/07; Art. 6, IX, da Lei 8666/93; Art. 6. XXV, da Lei nº 14.133/21.

Segundo o inciso I do § 4º do art. 16 da LRF, “as normas do *caput* constituem condição prévia para empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras”. O *caput* do art. 16 da LRF, por seu turno, prevê o seguinte:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem *adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual* e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (grifos nosso).

Como se pode notar, o conceito de adequação orçamentária e financeira é limitado pelo que dispõe a lei orçamentária anual em vigor. Não à toa, segundo o inciso I do §1º do art. 16 da LRF, considera-se “adequada com a lei orçamentária *anual* a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, *não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício*”.

Ou seja, não se exige a adequação orçamentária para além do exercício financeiro em curso, até porque, como já explanado, toda despesa pública é necessariamente fixada pela lei orçamentária, cuja vigência é anual. A LDO e o PPA não consignam créditos e dotações que possam dar respaldo a despesas públicas resultantes de obrigações administrativas plurianuais.

Por conseguinte, em relação a contratos que contemplem ações plurianuais, não se exige a demonstração de adequação orçamentária para além do exercício que se dará a realização material da atividade objeto da despesa, em respeito ao princípio da anualidade e ao disposto no art. 16, § 1º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e no art. 12, I, da Lei nº 15.608/07, art. 7º, §2º, inciso III da Lei nº 8.666/93.

Veja que a nova Lei de Licitações ( Lei nº 14.133/21) corrobora a interpretação aqui implementada:

Art. 150. Nenhuma contratação será feita sem a caracterização adequada de seu objeto e sem a indicação dos créditos orçamentários para pagamento das parcelas contratuais vincendas no exercício em que for realizada a contratação, sob pena de nulidade do ato e de responsabilização de quem lhe tiver dado causa.

Ademais, o art. 60 da Lei nº 4.320/64 é claro ao condicionar a despesa ao prévio empenho, justamente porque o empenho **é o ato administrativo-financeiro gerador da obrigação orçamentária**, ainda que sob condição (a liquidação da despesa) (FURTADO, 2013, p. 217).

Naturalmente que, se a indicação dos créditos orçamentários corresponde às despesas previstas para serem executadas no exercício financeiro vigente, o empenho deve estar adstrito às parcelas da obrigação a serem executada em cada exercício financeiro. Esse é o teor do o art. 14 do Decreto 3169 /19, do Estado do Paraná, com redação dada pelo Decreto 4943/2020<sup>23</sup>:

Art. 14. As Unidades Orçamentárias deverão efetuar seus empenhos considerando a necessidade de adoção de medidas de racionalização de custos e de maximização do uso de recursos disponíveis, observando a qualidade do gasto e priorizando as despesas obrigatórias de caráter continuado, de funcionamento dos órgãos e de prestação de serviços à população.

§ 1º As despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, *serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada.* (Incluído pelo Decreto 4943 de 30/06/2020)

§ 2º Nos contratos, convênios, acordos ou ajustes, cuja duração ultrapasse um exercício financeiro, indicar-se-á o crédito e respectivo empenho para atender à despesa no exercício em curso, *bem como cada parcela da despesa relativa à parte a ser executada em exercício futuro, com a declaração de que, em termos aditivos, indicar-se-ão os créditos e empenhos para sua cobertura.* (Incluído pelo Decreto 4943 de 30/06/2020)

§ 3º Os casos ou omissos ou extraordinários em relação ao disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo deverão ser encaminhados à Secretaria de Estado da Fazenda para apreciação e deliberação, em caráter excepcional. (Incluído pelo Decreto 4943 de 30/06/2020) (grifos nosso)

De todo modo, a execução da despesa deve respeitar o limite temporal estabelecido na sistemática de cotas orçamentárias e financeiras eventualmente previstas na programação do ente público, nos termos dos artigos 47 a 50 da Lei nº 4.320/1964 e do art. 8º, *caput*, da LRF<sup>24</sup>.

As cotas orçamentárias definem um montante para efetuar despesas que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar, por períodos trimestrais.<sup>25</sup> As cotas orçamentárias servem ao propósito de assegurar a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do programa anual de trabalho das unidades orçamentárias e, ao mesmo tempo, viabilizar a manutenção do equilíbrio orçamentário, de modo a reduzir os riscos de insuficiência de

<sup>23</sup> O referido dispositivo regulamentar reproduz, no Estado do Paraná, o que já se encontrava previsto no art. 27 do Decreto Federal nº 93.872/1986, aplicável apenas à União.

<sup>24</sup>Lei nº 4.320/64: “Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar; Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos: a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho; b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.; Art. 49. A programação da despesa orçamentária, para feito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.;Art. 50. As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.”

<sup>25</sup> Conforme a inteligência do Art.4º, inciso III e IV, e o caput e §1º do Art. 7º, todos do Decreto 3.169/19 do Estado do Paraná, “cota orçamentária” corresponde ao valor que cada Unidade Orçamentária terá disponível para efetuar empenhos, em períodos trimestrais, e “cota financeira ao valor que cada Órgão Orçamentário terá disponível para a liquidação e o pagamento despesas, ambas estabelecidas por ato da Secretaria da Fazenda Estadual.

tesouraria<sup>26</sup>.

Desse modo, ao menos no Estado do Paraná, que segue o regime de cotas orçamentárias e financeiras trimestrais<sup>27</sup>, o próprio sistema de execução orçamentária e financeira (conhecido na União como SIAFI) impossibilitará o empenho da despesa total programada para o exercício. Será feito, no caso, o chamado “empenho global” para o período máximo de três meses<sup>28</sup>.

Disso não decorre, todavia, que não se exija o planejamento de eventuais reflexos (ou impactos) orçamentários e financeiros do contrato, convênio ou congêneres para os exercícios seguintes. Tanto é assim que o próprio art. 16 da LRF requer, não só a adequação orçamentária e financeira em si, como também a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como a demonstração de compatibilidade da despesa com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. Nesse contexto, as seguintes salvaguardas são recomendáveis à luz da legislação vigente:

- a) Elaboração da estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes (LRF, art. 16, inciso I);
- b) Declaração de que a despesa é compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (LRF, art. 16, inciso II);
- c) Demonstração, quando tal for possível, de que o projeto de lei orçamentária do exercício seguinte prevê dotação referente ao objeto do contrato (Lei Estadual nº 15.608/07, art. 12, V c/c §1, II);
- d) Declaração de que, em termos aditivos, indicar-se-ão os créditos e empenhos para cobertura de cada parcela da despesa relativa à parte a ser executada em exercício futuro (Decreto Estadual

<sup>26</sup> Inteligência do Art. 47 e 48 da Lei nº 4.320/64.

<sup>27</sup> O regime de cotas orçamentárias paranaense foi delineado no Art. 7º do Decreto 3.169/2019: “Art. 7.º A execução da despesa orçamentária da Administração Direta, inclusive os Fundos Especiais, e da Administração Indireta e Empresas Estatais Dependentes, obedecerá aos valores das Cotas Orçamentárias e Financeiras, cujo valor inicial será publicado por ato da Secretaria de Estado da Fazenda. § 1.º A cota orçamentária para a Administração Direta e Indireta e Empresas Estatais Dependentes, será estabelecida para o período de até 3 (três) meses. § 2.º As despesas com pessoal e encargos poderão ter cotas orçamentárias estabelecidas por período superior ao fixado no parágrafo anterior. § 3.º A definição das cotas orçamentárias e financeiras levarão em conta a receita estimada e a arrecadada. § 4.º As necessidades que extrapolarem os limites estabelecidos, bem como eventuais necessidades de antecipação de cota orçamentária, deverão ser encaminhadas, mediante pedido formal e fundamentado, à Diretoria de Orçamento Estadual para apreciação e liberação, que poderá, em casos específicos, submeter à deliberação do Secretário de Estado da Fazenda. § 5.º Os pedidos de antecipação ou liberação de cotas encaminhados que não contemplem justificativa fundamentada ou anuência do secretário da pasta solicitante ensejará em devolução dos pleitos. § 6.º As Unidades Orçamentárias somente poderão assumir compromissos de empenho com recursos do Tesouro até o limite disponibilizado em cota orçamentária.”

<sup>28</sup> A figura do empenho global está prevista no art. 60, § 3º, da Lei nº 4.320/1964: “Art. 60. § 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.”

nº 3.169/2019, art. 14, §2º);

e) Quando se tratar de ações viabilizadas mediante transferências intergovernamentais ou operações de créditos, juntada do contrato, convênio ou ajuste congênere que indique a futura disponibilização de recursos para a realização da obra ou serviço (Lei nº 15.608/07, art. 12, §1, II).

### **3. INSTAURAÇÃO DE CERTAME LICITATÓRIO E ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO ADMINISTRATIVA PARA DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE**

Ainda, paira a dúvida sobre a possibilidade de se realizar licitação (ou contratação por inexigibilidade), bem como celebrar convênios, nos casos em que o início da obra, prevista no cronograma físico financeiro, esteja planejado para ocorrer apenas no exercício seguinte.

A dúvida acerca da hipótese supracitada poderá surgir quando, nos últimos meses do ano corrente, há uma urgência em se criar uma infraestrutura necessária para a prestação de um serviço público deficiente ou a exigência de presteza para o cumprimento de liminares judiciais que determinam a construção de empreendimentos para o bom funcionamento de serviço público, como por exemplo, penitenciárias e hospitais.

Tome-se, por exemplo, a hipótese de uma decisão judicial que requisite à Administração Pública o aumento das vagas no sistema penitenciário de determinada região e, ainda, estabeleça um prazo para a construção do estabelecimento penitenciário, com a implementação de multa diária pelo atraso na efetivação das vagas. Imagine-se, ainda, que se esteja nos últimos meses do ano corrente, e que não haja tempo hábil para realização de licitação e contratação naquele ano. Nesses casos, a Administração fica pressionada a executar o empreendimento no tempo mais breve possível, e por isso anseia adiantar a etapa de licitação (que pode demorar meses tendo em vista os prazos de publicação, impugnação e etc), em obra que só poderá ter início no ano vindouro.

Em regra, não se recomenda a instauração de procedimento licitatório ou a contratação direta de bem, obra ou serviço quando o fato gerador da despesa esteja previsto para ocorrer somente no exercício seguinte, uma vez que a adequação orçamentária demonstrada na instauração do procedimento licitatório, de contratação direta ou congênere refere-se à lei orçamentária em vigor no exercício (e, por conseguinte, às despesas por ela fixadas e com base nela empenhadas). Além do mais, a antecipação da ação administrativa em relação à autorização legislativa consagrada no orçamento anual poderia subverter a lógica – decorrente do princípio

democrático, da separação de poderes e da legalidade orçamentária – de que ao Poder Legislativo compete fixar os limites à geração de gastos públicos por parte do Poder Executivo, e não o contrário (STELZER, 2011, p. 83; RODRIGUES, 2014).

Nessa linha, o art. 167 da Constituição, em seus incisos I e II, contém as seguintes vedações:

Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. (grifos nossos)

Vale ressaltar: o empenho não deve ser antecipado artificialmente quando a realização material do objeto da despesa (ou seja, seu fato gerador) tenha sido programada apenas para o exercício seguinte, uma vez que sob o prisma da boa governança, os princípios contábeis da competência<sup>29</sup>, da essência sobre a forma<sup>30</sup> e da sinceridade orçamentária<sup>31</sup>, quando lidos em conjunto, caminham no sentido de que o reconhecimento da despesa orçamentária, ocorrida no empenho, não deve se afastar em demasia do momento em que efetivamente se concretiza a transação econômica objeto da despesa, já que os demonstrativos atinentes à execução orçamentária devem transmitir a seus usuários uma imagem fiel do grau de satisfação material das finalidades antevistas no orçamento previamente aprovado<sup>32</sup>.

Em síntese: os princípios contábeis orientam o momento adequado para o registro da

<sup>29</sup> Segundo o MCASP, o princípio da competência, pilar da contabilidade geral, é aquele segundo o qual “os efeitos das transações e outros eventos sobre o patrimônio são reconhecidos quando ocorrem, independentemente de recebimento ou pagamento.” (BRASIL, 2021, p. 101/102)

<sup>30</sup> De acordo com o MCASP, o princípio da prevalência da essência sobre forma, também derivado da contabilidade geral, prescreve que “os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma” (BRASIL, 2021, p. 159)

<sup>31</sup> Nascido na jurisprudência do Conselho Constitucional da França, o princípio da sinceridade orçamentária, hoje previsto no art. 32 da Lei Orgânica sobre as Leis de Finanças (LOLF) e no art. 47-2 da Constituição francesa, é assim descrito por Carolina Moraes Baceti, com base em Camby, 2004: “Em suma, o princípio da sinceridade orçamentária possui três dimensões: i) quanto à apresentação das previsões de receitas e despesas ao Parlamento, determina que os dados sejam razoáveis e que não haja, da parte do Governo, intenção de dissimular esses dados; ii) quanto à afetação das receitas e às operações financeiras, proibição de se desviar de seus objetivos e de utilizá-las para esconder o déficit orçamentário; iii) quanto à apreciação posterior das contas, por meio das leis de regulamento, há uma obrigação de sinceridade nessa apreciação, que deverá levar em consideração sua verdadeira situação.” No Brasil, infere-se o princípio da sinceridade orçamentária dos princípios da publicidade e da transparência, ambos normatizados. (cf. BACETI, 2015, p. 33-51)

<sup>32</sup> Cf., no entanto, a ponderação de Bouvier, Esclassan e Lassale (2018, p. 350-351): (tradução livre do original): “Podemos, assim, supor que a legalização da noção de sinceridade orçamentária e contábil por meio de uma postura voluntarista visando a colocá-la como um princípio fundamental do direito financeiro público não pode alterar o fato de este que esse princípio pode ser aplicado a situações incertas e ilusórias.... O jurista é confrontado com significados que podem variar de um país para outro, de uma época para outra, de um contexto para outro, dependendo das normas em vigor. (...) *Somos levados a emprestar da filosofia chinesa o conceito mais moderno de definição apropriada, aceitável ou mesmo adequada. Ou seja, um conceito que leva em conta o fato de que a realidade é instável e que uma noção é apropriada em um determinado momento e em um determinado contexto.*”

despesa orçamentário por meio do empenho, de modo que a escolha do exercício financeiro a que a despesa pertence não fica ao arbítrio do servidor público responsável por empenhar o gasto. Na prática, a aplicação desses princípios contábeis é facilitada pela existência, nos contratos administrativos, do já mencionado cronograma físico-financeiro.

Uma suposta alternativa seria a instauração do procedimento administrativo licitatório ou para contratação direta sem a demonstração da adequação orçamentária da despesa no exercício em curso. Nesses casos, em tese, bastaria substituir a declaração de adequação orçamentária pela declaração de que o orçamento do exercício seguinte possuirá dotação apta a suportar a despesa que se pretende realizar.

A instauração de procedimentos licitatórios e de contratações diretas nessas condições não é recomendável: a uma, porque a demonstração de que a despesa tem adequação orçamentária é uma exigência constitucional e legal; a duas, porque o conceito de adequação orçamentária toma por referência o orçamento anual em curso, como já dito. A exceção fica por conta da abertura de procedimentos de registro de preços, que dispensam previsão orçamentária imediata<sup>33</sup>.

De todo modo, o ordenamento jurídico paranaense consagra solução normativa excepcional capaz de viabilizar o início de certas ações administrativas relacionadas à continuidade no atendimento de necessidades públicas essenciais. Trata-se do disposto no art. 10 do Decreto 3.169/2019:

Decreto 3.169/2019. Art. 10. O pré-empenho poderá preceder o empenho da despesa das Unidades Orçamentárias, em especial para a abertura de procedimentos licitatórios, qualquer que seja a sua modalidade, para os casos de contratação direta, mediante dispensa ou inexigibilidade de licitação e para a formalização de convênios.

§ 1.º O pré-empenho equivale a uma reserva de dotação que registra o crédito orçamentário comprometido com antecedência, visando atender objetivo específico nos casos em que a despesa a ser realizada, por suas peculiaridades, cumpre etapas com intervalos de tempo desde a decisão até a efetiva emissão da nota de empenho.

§ 2.º *Excepcionalmente*, com o escopo de *evitar solução de continuidade no atendimento de necessidades públicas essenciais, fica o pré-empenho dispensado* para abertura de procedimentos administrativos, licitatórios ou não, destinados à *celebração de contratos e outros ajustes, cuja execução deva ser iniciada em janeiro do exercício financeiro seguinte*.

§ 3.º Na hipótese prevista no § 2º deste artigo, a disponibilidade orçamentária *será assegurada provisoriamente por cada Grupo Orçamentário e Financeiro Setorial* com a demonstração de que o projeto correspondente à lei orçamentária do exercício seguinte, bem como possui dotação orçamentária específica e suficiente para assegurar a realização da despesa, sem prejuízo da previsão de inclusão de recursos orçamentários em exercícios futuros, nos termos do art. 12, § 1º, da Lei nº 15.608, de 16 de agosto de 2007, art. 7º, §2º da Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e do art. 16, § 1º, da

---

<sup>33</sup> É a previsão expressa do Art. 7, §2º do Decreto Federal nº 7.892/13, e do art. 8º, § 6º, do Decreto Estadual Paranaense nº 7.303/21, de teor semelhante. “§ 6º Na licitação para registro de preços não é necessária a indicação de dotação orçamentária, que somente será exigida para a efetivação da contratação.”

Lei Complementar Federal nº 101, de 5 de maio de 2000.

§ 4.º A demonstração de disponibilidade orçamentária realizada na forma do § 3º deste artigo ficará *sujeita a prévio controle da Diretoria do Orçamento Estadual*, a quem caberá opinar pela regularidade do pleito administrativo antes do ato de autorização da despesa por parte da autoridade competente. (grifos nosso)

O art. 10 do Decreto 3.169/2019 permite que licitações, contratos e ajustes congêneres possam ter início sem a realização de pré-empenho, no momento de demonstração da adequação orçamentária, mas *em caráter excepcional*, desde que: a) digam respeito a necessidades públicas essenciais preexistentes, b) refiram-se a despesas que devam necessariamente ser executadas a partir de janeiro do exercício seguinte; c) tenham sua disponibilidade orçamentária assegurada provisoriamente pelo Grupo Orçamentário e Financeiro Setorial; d) sejam previamente aprovadas pela Diretoria do Orçamento Estadual.

Vale ressaltar, entretanto, que o escopo do art. 10 do Decreto 3.169/2019 é *eminentemente cautelar*, ou seja, o enunciado normativo em questão tem por objetivo garantir, em caráter excepcional e temporário, que o atendimento de necessidades públicas urgentes e essenciais não seja prejudicado pelas limitações inerentes à anualidade orçamentária.

Desse modo, o cumprimento do art. 10 do Decreto 3.169/2019 não substitui os requisitos legais destinados a assegurar a regularidade da despesa sob o prisma orçamentário (v. art. 16 da LRF e comentários anteriores). Iniciado o novo exercício, portanto, é necessário que a despesa seja antecedida pelos atos de praxe, incluindo a estimativa de impacto orçamentário-financeiro, a adequação orçamentária da despesa, sua compatibilidade com a lei de diretrizes orçamentárias e com o plano plurianual, bem como a formalização do prévio empenho (art. 60 da Lei nº 4.320/1964).

#### **4. REALIZAÇÃO DO PRÉVIO EMPENHO NA AUSÊNCIA DE ORÇAMENTO APROVADO OU PROGRAMADO**

Dúvida surge quando o orçamento público referente à despesa prevista para janeiro, nova ou decorrente de contrato previamente formalizado, ainda não tenha sido aprovado ou sua execução ainda não tenha sido programada na forma do art. 8º, *caput*, da LRF<sup>34</sup>. Como assegurar o prévio empenho nesses casos?

---

<sup>34</sup> LRF. Art. 8. Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Retome-se o exemplo da escola elaborado em item anterior deste estudo. Considere-se que se esteja em janeiro do ano seguinte ao do início do prazo de vigência do contrato. O primeiro ano da execução transcorreu sem maiores percalços, com o empenho de 400 mil reais, valor referente às parcelas da obra previstas para aquele período. Contudo, no ano subsequente, caso o orçamento não tenha sido aprovado ou programado, a execução prevista para ocorrer em janeiro e fevereiro pode ficar comprometida, podendo acarretar a interrupção da marcha da obra, com mora na sua entrega e resultando em aditivos indesejados para readequação dos prazos e cronograma.

Idealmente, a LDO do ente deve estabelecer um mecanismo de execução provisória das despesas enquanto não aprovado (e programado) o orçamento pertinente. Esse mecanismo, por evidente, deve encontrar respaldo nas funcionalidades do sistema único de execução orçamentária e financeira do ente, sob pena de não ser materialmente viável. No âmbito da União, o art. 61 da Lei nº 13.898/19 (LDO de 2020) prevê o seguinte:

Art. 61. Se o Projeto de Lei Orçamentária de 2020 não for sancionado pelo Presidente da República até 31 de dezembro de 2019, a programação dele constante poderá ser executada para o atendimento de:

I - despesas com obrigações constitucionais ou legais da União relacionadas no Anexo III;

II - ações de prevenção a desastres classificadas na subfunção Defesa Civil ou relativas a operações de Garantia da Lei e da Ordem (GLO);

III - concessão de financiamento ao estudante;

IV - dotações destinadas à aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde, classificadas com o Identificador de Uso 6 - IU 6;

V - outras despesas correntes de caráter inadiável, até o limite de um doze avos do valor previsto para cada órgão no Projeto de Lei Orçamentária de 2020, multiplicado pelo número de meses decorridos até a data de publicação da respectiva Lei;

VI - realização de eleições e continuidade da implantação do sistema de automação de identificação biométrica de eleitores pela Justiça Eleitoral; e

VII - despesas custeadas com receitas próprias, de convênios e de doações.

§ 1º Será considerada antecipação de crédito à conta da Lei Orçamentária de 2020 a utilização dos recursos autorizada por este artigo.

§ 2º Os saldos negativos eventualmente apurados entre o Projeto de Lei Orçamentária de 2020 enviado ao Congresso Nacional e a respectiva Lei serão ajustados, considerada a execução prevista neste artigo, por ato do Poder Executivo federal, após a sanção da Lei Orçamentária de 2020, por intermédio da abertura de créditos suplementares ou especiais, por meio de remanejamento de dotações, até o limite de vinte por cento da programação objeto de anulação, desde que não seja possível a reapropriação das despesas executadas.

§ 3º O disposto no art. 44 aplica-se, no que couber, aos recursos liberados na forma estabelecida neste artigo.

§ 4º A autorização de que trata o inciso I do caput não abrange as despesas a que se refere o art. 99<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> O art. 99 da LDO 2020 refere-se a despesas com pessoal novas, autorizadas na forma do art. 169, § 1º, II, da Constituição.

A solução encontrada pelo Estado do Paraná, por sua vez, vem exposta no art. 46 da LDO estadual em vigor (Lei 20.431/20). Vejamos:

Art. 46 Não sendo encaminhado ao Poder Executivo o autógrafo da Lei Orçamentária Anual até 31 de dezembro de 2020, autoriza o Poder Executivo a executar a programação nela constante para o atendimento de:

I – pessoal e encargos sociais;

II – contribuições, aportes e transferências aos fundos públicos de natureza previdenciária;

III – precatórios e sentenças judiciais, inclusive as consideradas de pequeno valor;

IV – serviço da dívida;

V – transferências constitucionais ou legais por repartição de receita; e

VI – obrigações tributárias e contributivas.

§1º As dotações referentes às demais despesas poderão ser executadas até o limite de 1/12 (um doze avos) em cada mês.

§2º Considerar-se-á antecipação de crédito à conta da Lei Orçamentária de 2021 a utilização dos recursos autorizada neste artigo.

Naturalmente, o art. 46 da LDO estadual em vigor não assegura a execução provisória de toda e qualquer despesa, mas tão somente aquelas previstas nos incisos do dispositivo legal, assegurado o que dispõe o seu §1º, isto é, a execução das demais despesas até o limite de um doze avos da respectiva dotação em cada mês. Por conseguinte, o art. 46, § 1º, da LDO estadual impõe um teto para as despesas contratuais ou decorrentes de ajustes congêneres, sejam elas novas (fundamentadas, assim, no art. 10 do Decreto Estadual 3.169/2019) ou pré-existentes.

## **5. INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR DE DESPESAS EMPENHADAS MAS NÃO PAGAS ATÉ O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO**

Foram analisadas, até então, as situações em que não é aconselhável a inscrição em restos a pagar, bem como as alternativas jurídicas positivadas no ordenamento jurídico paranaense para a viabilização da continuidade dos serviços públicos relacionados com as obrigações plurianuais, nos momentos de transição orçamentária entre um exercício financeiro e outro. Oportuna, portanto, a averiguação das despesas passíveis de inscrição em restos a pagar.

Como dispõe a Lei nº 4.320/64 (art. 36), no encerramento do exercício financeiro, as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro serão inscritas em restos a pagar, atrelando-se ao exercício e ao respectivo credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (art. 92, parágrafo único da Lei nº 4.320/64).

Há, portanto, duas espécies de restos a pagar. Os não processados, que abarcam os empenhos pendentes de liquidação e pagamento.<sup>36</sup> E os restos a pagar processados, que se referem a empenhos de despesas já liquidadas. Ou seja, a execução da despesa orçamentária, nestes casos, já se encontra a caminho do último estágio do ciclo da despesa, isto é, o pagamento (BRASIL, 2021, p. 127/128).

Os restos a pagar processados são de inscrição compulsória, em regra, já que se referem a obrigações já cumpridas pelo credor. Sua inscrição, portanto, prescinde da demonstração de disponibilidade financeira (BRASIL, 2021, p. 127).

Quanto às despesas ainda não liquidadas, sua inscrição em restos a pagar não processados deve limitar-se às disponibilidades de caixa apuradas no encerramento do exercício, por fonte de recursos, obedecida a ordem cronológica dos empenhos correspondentes<sup>37</sup>.

A inscrição de despesa em restos a pagar não processados no encerramento do exercício é excepcional à luz do princípio da anualidade, sujeitando-se às hipóteses expressamente previstas em regulamento administrativo. Nessa linha, o TCU já decidiu, no Acórdão nº 2659/2009-Plenário, rel. José Jorge, que “os restos a pagar inscritos com base apenas em nota de empenho não são regulares, sendo necessário que a despesa atenda às condições legais ao final do exercício para ser inscrita como tal”. As condições legais a que se refere o julgado, conforme leitura de seu inteiro teor, são, na verdade, aquelas previstas no art. 35 do Decreto nº 93.872/1986, sem prejuízo das condições também estabelecidas para a liquidação da despesa, como prescreve o art. 68 do mesmo regulamento. Vejamos:

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, 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, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa. (Redação dada pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

---

<sup>36</sup> Conforme o Art. 58 a 65 da Lei nº 4.320 a despesa deve percorrer estágios até o seu efetivo pagamento que consiste no empenho, a liquidação e o pagamento.

<sup>37</sup> É o que diz, no Estado do Paraná, o art. 37, § 3º, do Decreto nº 3.169/2019. No mesmo sentido, cf. o MCASP: “A inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições da legislação pertinente, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).” (BRASIL, 2021, p. 121)

§ 1º A inscrição prevista no caput como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

Embora se apliquem apenas à União, os critérios estipulados no art. 35 do Decreto nº 93.872/1986 podem ser nortear o controle da inscrição de restos a pagar não processados também por parte entes subnacionais, na medida em que revelam situações que justificam a preservação de empenhos (imminente liquidação, e.g.).

Despesas referentes a serviços contínuos e outros, executadas em dezembro e que devam ser pagas necessariamente em janeiro, podem ser viabilizadas mediante restos a pagar inscritos no exercício imediatamente anterior. Nessa linha, confira-se o disposto nos artigos 3º e 6º da Resolução SEFA 1.053/2020:

Art. 3º. Fica fixado 11 de dezembro de 2020 como data imite para a emissão de empenho e 17 de dezembro como data limite para liquidação, pelos Órgãos e Entidades do Poder Executivo.

Parágrafo único. Respeitado o prazo para emissão de empenho estabelecido no *caput* deste artigo, deverão ser mantidos empenhos estimativos com recursos orçamentários do presente exercício *suficientes para a satisfação do montante das obrigações relativas a despesas de caráter continuado, tributos e contribuições*, tais como: água, energia elétrica, serviços de comunicação em geral, serviços de telecomunicações, serviços de limpeza, de vigilância patrimonial, locação de imóveis, residentes técnicos, estagiários, PASEP, INSS, FGTS, serviços de publicidade e propaganda legal, processamento de dados, manutenção de software etc., *cujo fato gerador/competência se origine em 2020 e cujas datas de vencimento para pagamento venham a ocorrer até 31 de janeiro de 2021. (grifos nosso)*

Nesses casos, não há qualquer violação ao princípio da anualidade, porque, como já dito, tais despesas efetivamente pertenciam ao exercício financeiro anterior, considerando a leitura do art. 35, II, da Lei nº 4.320/1964 à luz do princípio contábil da competência. É dizer: o reconhecimento da despesa orçamentária por meio do empenho deve levar em conta o momento em que surge a obrigação no plano jurídico, independentemente do momento em que o ocorrerá o pagamento da despesa.

Por fim, destaque-se que, segundo o TCU, “é irregular a utilização de nota de empenho cuja despesa foi inscrita em restos a pagar como crédito orçamentário para realização de nova licitação, com vistas à conclusão de obra abandonada pela contratada, por ofensa ao princípio da anualidade orçamentária, bem como ao art. 61 da Lei 4.320/1964 e ao art. 21 do Decreto 93.872/1986” (Acórdão 1793/2019-Plenário, rel. Raimundo Carreiro). É que, como já visto, a

execução de despesa inscrita em restos a pagar dá-se a título extraorçamentário, não equivalendo, portanto, a crédito orçamentário exigido para instauração de certame licitatório.

## 6. CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

A necessidade de cancelamento de restos a pagar não processados pode ocorrer no caso do atraso da execução das obras, ou até mesmo em decorrência da suspensão do contrato por questões técnicas ou judiciais, em que as parcelas dispostas para serem executadas no exercício financeiro seguinte ao da constituição da despesa não sejam concretizadas, de forma indefinida.

Retomando o exemplo da escola<sup>38</sup>, imagine-se que após o empenho de 100 mil reais, no segundo mês de execução, a obra seja suspensa por uma ordem judicial cautelar acerca de questões referentes ao licenciamento ambiental. Destaque-se que, no exemplo proposto, apesar de restarem 300 mil reais destacados do orçamento anual para a execução do edifício, não é possível prever se e quando a marcha dos trabalhos será retomada.

Nesses casos, não é aconselhável que esses empenhos persistam de forma indefinida. Quanto a despesas empenhadas e inscritas em restos a pagar não processados ou que não estejam em liquidação e não se refiram a serviços contínuos<sup>39</sup>, recomenda-se o seu cancelamento se, ao final do exercício seguinte, a despesa não tiver sido liquidada, em respeito ao princípio da anualidade, ressalvadas hipóteses excepcionais previstas em regulamento administrativo.

Nada impede, é claro, que se adote critério de cancelamento ainda mais rígido para os restos a pagar não processados, tal como o previsto no art. 38, § 2º, do Decreto nº 3.169/2019, segundo o qual “as despesas inscritas em Restos a Pagar não Processados que não forem liquidadas até 30 de junho terão os saldos remanescentes de empenhos cancelados no dia 1º de julho”. Por outro lado, o art. 38, § 3º, do Decreto 3.169/2019 estipula exceção à regra geral nos seguintes termos:

Art. 38. § 3º. Em caso de comprovada necessidade de liquidação em data posterior a 30 de junho, deverá ser encaminhado à Diretoria de Contabilidade Geral do Estado, da Secretaria de Estado da Fazenda, pelo ordenador da respectiva despesa, processo administrativo devidamente justificado até o dia 15 de junho, com a previsão atualizada de liquidação da despesa.

<sup>38</sup> Ver o Item 2 desse artigo.

<sup>39</sup> Despesas em liquidação, liquidadas ou referentes a serviços contínuos não devem ser canceladas. Cf. TCE/PR. Acórdão de Parecer Prévio nº 223/2016 – Tribunal Pleno, rel. cons. Ivens Linhares.

É válido mencionar, todavia, que o regime jurídico vigente na União prevê a figura do bloqueio dos restos a pagar não processados como etapa prévia ao cancelamento definitivo. Com efeito, o art. 68, §2º, do Decreto Federal nº 9.3876/86, em sua atual redação, prevê que os restos a pagar não processados, que não forem liquidados, serão bloqueados em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, exceto nas hipóteses do § 3º do mesmo artigo (despesas do Minsitério da Saúde ou decorrentes de emendas orçamentárias impositivas individuais ou de bancada).

Contudo, o próprio instrumento normativo concede a oportunidade de que as unidades gestoras efetuem os desbloqueios até 31 de dezembro do exercício em que ocorreu o bloqueio dos saldos, nos termos do art. 68, § 4º, mas mediante a comprovação do preenchimento de certos requisitos, quais sejam: **(a)** início da execução da despesa até a data prevista para o bloqueio inicial, conforme o art. 68, §2º, quando se tratar de gasto executado diretamente por órgão ou entidade da União ou **(b)** demonstração de que a despesa encontra respaldo em instrumento vigente e eficaz de transferência de recurso da União a entes subnacionais, consórcios públicos, serviços sociais autônomos ou entidades privadas sem fins lucrativos.

Caso não haja o desbloqueio até o encerramento do exercício financeiro, ocorrerá o cancelamento dos restos a pagar por parte da Secretaria do Tesouro Nacional (art. 68, §6º). Já os restos a pagar não processados, desbloqueados pelas unidades gestores, e que não forem liquidados, serão cancelados em 31 de dezembro do ano subsequente ao do bloqueio (art. 68, § 7º).

## **7. RECONHECIMENTO DE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)**

Caso o objeto da avença venha a ser executado após o cancelamento dos restos a pagar, criando assim a obrigação de pagamento por parte do Estado, deve-se providenciar o empenho prévio da despesa no elemento 92 (Despesa de Exercícios Anteriores), nos termos do art. 37 da Lei nº 4.320/1964 e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), onerando o orçamento em curso. Ressalte-se que a sistemática de restos a pagar não se confunde com o disciplinado no art. 37 da Lei nº 4.320/64, que norteia a realização das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) nos seguintes termos:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente

poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

O regime conhecido como DEA diz respeito a despesas pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento do ano vigente, com receitas arrecadadas no exercício em curso. Já os restos a pagar são obrigações financeiras geradas com base em orçamentos anteriores, pagas posteriormente em caráter extra-orçamentário por meio de recursos arrecadados em exercícios pretéritos (FURTADO, 2013, p. 230 e 231).

Vale ressaltar que o cancelamento de restos a pagar acarreta o restabelecimento de saldo de disponibilidade financeira comprometido, que pode ser empregado como recurso para abertura de crédito suplementar ou especial após a apuração do superávit financeiro em balanço patrimonial, possibilitando, assim, o pagamento da despesa (BRASIL, 2021, p. 126)<sup>40</sup>.

Se a despesa referente a exercício anterior não possuir cobertura em ajuste contratual ou similar, o reconhecimento da obrigação de pagamento pela autoridade competente (ordenador da despesa) deverá ocorrer em procedimento administrativo específico, também com base no art. 37 da Lei nº 4.320/1964, empregando-se o elemento 92, sendo necessário providenciar, no mínimo, o seguinte:

1. Identificação do credor/favorecido;
2. Descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;
3. Data de vencimento do compromisso;
4. Importância exata a pagar;
5. Documentos fiscais comprobatórios;
6. Certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;
7. Indicação do motivo pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria<sup>41</sup>;
8. Demonstração de que a nulidade não seja imputável ao beneficiário da despesa<sup>42</sup>;
9. Demonstração de que o valor a ser pago está em conformidade com os praticados pelo mercado<sup>43</sup>;

---

<sup>40</sup> Quanto à legislação vigente, cf. artigos 37, 43, §1º, I, da Lei nº 4.320/1964; artigos 23 e 24 do Decreto Estadual 3.169/2019.

<sup>41</sup> Quanto aos itens 1 a 7, cf. Brasil, 2021, p. 133.

<sup>42</sup> O item 8 é uma decorrência do art. 59 da Lei nº 8.666/1993 (grifo nosso): “Art. 59. A declaração de nulidade do contrato administrativo opera retroativamente impedindo os efeitos jurídicos que ele, ordinariamente, deveria produzir, além de desconstituir os já produzidos. Parágrafo único. A nulidade não exonera a Administração do dever de indenizar o contratado pelo que este houver executado até a data em que ela for declarada e por outros prejuízos regularmente comprovados, contanto que não lhe seja imputável, promovendo-se a responsabilidade de quem lhe deu causa.”

<sup>43</sup> O elemento 9 foi extraído do seguinte precedente do Tribunal de Contas da União (grifo nosso): “Nos casos de reconhecimento de dívida por serviços realizados sem cobertura contratual válida deve ser verificado se o valor a ser

10. Observância da ordem cronológica para pagamento ou justificativa de seu descumprimento<sup>44</sup>;
11. Apuração de eventuais responsabilidades (v. item 8).

Note-se que a natureza jurídica do pagamento (indenizatória ou não) em nada interfere na escolha do elemento de despesa, já que o elemento 92 é aplicável a qualquer despesa referente a exercícios anteriores (BRASIL, 2021, p. 114). Por fim, o procedimento descrito acima aplica-se também aos pagamentos efetuados com cobertura em contrato ou ajuste congênere, no que couber (ou seja, respeitadas as cláusulas do ajuste em vigor e observado o regime jurídico pertinente).

## CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo sistematizar diretrizes jurídicas para o empenho de despesas orçamentárias e eventuais restos a pagar envolvendo obrigações administrativa plurianuais, tendo em conta os regimes jurídicos da União e do Estado do Paraná. Foi enfrentada, ademais, a hipótese de reconhecimento de dívida e subsequente pagamento de despesas de exercícios anteriores (DEA).

Conclui-se que, apesar das limitações inerentes ao princípio da anualidade orçamentária, que orienta o regime jurídico das despesas públicas no Brasil, o ordenamento jurídico em vigor oferece ferramentas suficientes para a viabilização de despesas oriundas de obrigações administrativas que compreendam mais de um exercício financeiro. Nesse contexto, o adequado manejo do instituto dos restos a pagar revela-se fundamental, desde que observadas as cautelas previstas na legislação em vigor e na jurisprudência dos Tribunais de Contas, cujas balizas são essenciais para a preservação dos princípios constitucionais da despesa pública e daqueles que orientam a responsabilidade na gestão fiscal.

pago está em conformidade com os praticados pelo mercado, se foi apresentado documento fiscal da contratada interessada, assim como providenciado o atesto à despesa por servidor que tenha condições de reconhecer que os serviços foram efetivamente prestados. (Acórdão 2414/2011-Primeira Câmara, Relator: Marcos Bemquerer)”

<sup>44</sup> O respeito à ordem cronológica das obrigações de pagamento decorre do já citado art. 37 da Lei nº 4.320/1964 e também do disposto no art. 5º, caput, da Lei nº 8.666/1993, vazado nos seguintes termos: “ Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.”

## REFERÊNCIAS

- AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 4, p. 580-595, 2017.
- BACETI, Carolina Moraes. LRF e LOLF: breve estudo comparativo das leis renovadoras do Direito Financeiro brasileiro e francês. **R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDFFE**. Belo Horizonte, ano 4, n. 7, p. 33-51, mar./ago. 2015.
- BONATTO, Hamilton. **Governança e Gestão de Obras Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. P. 331 e 332
- BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances Publiques**. 17<sup>a</sup> ed. Paris: LGDJ, 2018.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8<sup>a</sup> ed. 2021.
- CAMBY, Jean-Pierre. La sincérité budgétaire. In: **La réforme budgétaire**. (Article 32), Paris: LGDJ, 2004
- CONTI, José Maurício. **Levando o direito financeiro a sério: a luta continua**. Editora Blucher, 2019.
- FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 17<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- GOMES, Emerson Cesar da Silva Gomes. **O direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015.
- BARBOSA, Evandro Maciel. O crédito orçamentário como diretriz para a fixação da vigência dos contratos administrativos: o paradoxo entre os restos a pagar e o endividamento público. In: CONTI, José Mauricio (org.). **Dívida Pública**. São Paulo: Blucher, 2019, p. 281-313.
- NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação pública e contrato administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.
- RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. Panorama do Processo de Formação das Leis Orçamentárias no Brasil. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná**, v. 5, p. 91-122, 2014.
- STELZER, Manfred. **The Constitution of the Republic of Austria**. Oxford: Hart Publishers, 2011.
- TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. **Fundamentos do Direito Civil, vol. 2 – Obrigações**. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.