



RESOLUÇÃO Nº 964/2020-PLENO

- 1. Processo nº:** 15496/2019
2. Classe/Assunto: 3. CONSULTA
5. CONSULTA - SOBRE DESPESAS INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS.
3. Responsável(eis): SENIVAN ALMEIDA DE ARRUDA - CPF: 47526459391
4. Origem: CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO
5. Relator: Conselheira DORIS DE MIRANDA COUTINHO
6. Distribuição: 5ª RELATORIA
7. Representante do MPC: Procurador(a) OZIEL PEREIRA DOS SANTOS

EMENTA: ADMINISTRATIVO. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. CONSULTA. CONSULTA CONSTITUI PREJULGAMENTO DA TESE. CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO.. CONHECIMENTO. RESPONDER A CONSULTA.

I. Como regra, por força dos arts. 60, parágrafo único e 62 da Lei nº 8.666/93, a realização de atos de execução contratual (entrega de produtos, emissão de nota fiscal e pagamento) devem operar-se dentro do lapso temporal que corresponde à vigência do ajuste.

II. Em circunstâncias excepcionais, mostra-se possível a realização de pagamento pelo recebimento de produto ou mercadoria após a vigência contratual, com fulcro na vedação ao enriquecimento sem causa e no princípio da moralidade administrativa, sem prejuízo da responsabilidade do administrador público que der ensejo à realização de despesa sem cobertura contratual, mormente porque verificada falta de planejamento na execução dos termos ajustados no prazo contratado.

III. Tratando-se de empenho a liquidar, tendo que o fato gerador não se realizou até o encerramento do exercício financeiro e vencido o prazo para o cumprimento da obrigação pelo credor, o empenho será considerado anulado em 31 de dezembro, posto não se amoldar a nenhuma das hipóteses excepcionais descritas nos incisos do art. 35 do Decreto nº 93.872/1986, aplicando-se, ao caso, o preceito previsto no seu caput. Nessa hipótese, caso a ordem de fornecimento tenha sido emitida em período posterior à vigência do respectivo contrato, será necessária celebração de termo de ajuste de contas com o propósito de conferir substrato jurídico às despesas contraídas sem a necessária cobertura contratual.

8. Decisão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos que cuidam de consulta formulada pelo Secretário-chefe na Controladoria-Geral do Estado (autos nº 15.496/2019), conforme prerrogativa inserta no art. 150, do Regimento Interno deste Tribunal, acerca da interpretação de dispositivos legais concernentes à vigência contratual e à execução orçamentária.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS

Considerando que compete a esta Corte de Contas, nos termos do art. 150 de seu Regimento Interno, responder às consultas que lhe são direcionadas, a fim de conferir segurança jurídica e consolidar a interpretação sobre dispositivos constitucionais e legais, caso em que a pronúncia revestir-se-á de caráter normativo e força obrigatória, importando em prejulgamento de tese e não de caso concreto,

Considerando os termos dos pareceres exarados pelo Corpo Especial de Auditores e pelo Ministério Público de Contas,

RESOLVEM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões expostas pela relatora, com fundamento no artigo 294, inciso XV, do Regimento Interno do TCE:

8.1. Conhecer da presente consulta, por preencher os pressupostos legais de admissibilidade definidos no artigo 150 e seguintes do Regimento Interno, para assim respondê-la em tese e com caráter normativo:

8.1.1. Como regra, por força dos arts. 60, parágrafo único e 62 da Lei nº 8.666/93, a realização de atos de execução contratual (entrega de produtos, emissão de nota fiscal e pagamento) devem operar-se dentro do lapso temporal que corresponde à vigência do ajuste.

8.1.2. Em circunstâncias excepcionais, mostra-se possível a realização de pagamento pelo recebimento de produto ou mercadoria após a vigência contratual, com fulcro na vedação ao enriquecimento sem causa e no princípio da moralidade administrativa, sem prejuízo da responsabilidade do administrador público que der ensejo à realização de despesa sem cobertura contratual, mormente porque verificada falta de planejamento na execução dos termos ajustados no prazo contratado.

8.1.3. Tratando-se de empenho a liquidar, tendo que o fato gerador não se realizou até o encerramento do exercício financeiro e vencido o prazo para o cumprimento da obrigação pelo credor, o empenho será considerado anulado em 31 de dezembro, posto não se amoldar a nenhuma das hipóteses excepcionais descritas nos incisos do art. 35 do Decreto nº 93.872/1986, aplicando-se, ao caso, o preceito previsto no seu caput. Nessa hipótese, caso a ordem de fornecimento tenha sido emitida em período posterior à vigência do respectivo contrato, será necessária celebração de termo de ajuste de contas com o propósito de conferir substrato jurídico às despesas contraídas sem a necessária cobertura contratual.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS

8.2. Determinar à Secretaria do Pleno que dê ciência ao Consulente, desta Resolução, bem como do Relatório e Voto que a fundamentam, nos termos da legislação.

8.3. Determinar a publicação da decisão no Boletim Oficial do Tribunal de Contas, para que surta os efeitos legais necessários;

8.4. Encaminhar os presentes autos à Diretoria Geral de Controle Externo para as anotações necessárias e ciência aos demais setores vinculados, após, à Coordenadoria de Protocolo Geral – COPRO, para que proceda ao devido arquivamento.

Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, Sala das Sessões, em Palmas, Capital do Estado, aos dias 02 do mês de dezembro de 2020.

- 1. Processo nº:** 15496/2019
- 2. Classe/Assunto:** 3. CONSULTA
5. CONSULTA - SOBRE DESPESAS INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS.
- 3. Responsável(eis):** SENIVAN ALMEIDA DE ARRUDA - CPF: 47526459391
- 4. Origem:** CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO
- 5. Distribuição:** 5ª RELATORIA
- 6. Representante do MPC:** Procurador(a) OZIEL PEREIRA DOS SANTOS

7. RELATÓRIO DO PROCESSO Nº 237/2020-RELT5

7.1. Cuida-se de consulta direcionada a esta Corte de Contas em 09/12/2019, formulada pelo Senhor Senivan Almeida de Arruda, Secretário-chefe na Controladoria-Geral do Estado do Tocantins (CGE/TO), conforme prerrogativa inserta no art. 150, do Regimento Interno do TCE/TO, mediante a qual submete os seguintes questionamentos, in verbis:

O processo com nota de empenho inscrito em restos a pagar não processados, cujo contrato tinha vigência adstrita aos créditos orçamentários (31/12/2018) e o material somente foi entregue no exercício atual, pode ser pago como restos a pagar ou a inscrição deve ser cancelada, uma vez que o contrato encontra-se com sua vigência expirada?

Casos assim configuram como Reconhecimento de Dívida com apuração de responsabilidade?

7.2. Aludida consulta fora instruída com Parecer Jurídico nº 52/2019/ASSEJUR, subscrito por assessora jurídica, nos termos do que prevê o art. 150, inciso V, do Regimento Interno, no qual declinou as seguintes



conclusões: (i) se no ato do empenho a despesa se encontra com cobertura contratual, e o contrato veio a vencer (31/12) após o empenho, e a despesa ainda se encontra em fase de liquidação, este pode ser inscrito em restos a pagar não processados e, no exercício seguinte, se for de interesse da Administração, liquidar e pagar o referido contrato; (ii) sendo vedada a prorrogação/reinscrição de restos a pagar não processados a liquidar ou em liquidação, sem instrumento legal que o ampare (sem cobertura contratual), constituindo infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira e orçamentária, caso já executado o contrato, o mesmo deve ser pago a título de indenização ao particular.

7.3. Distribuída a esta relatoria, determinei o encaminhamento dos autos à Coordenadoria de Análise de Contas e Acompanhamento da Gestão Fiscal, para fins de cumprimento ao art. 151, do RITCE/TO, que se manifestou por intermédio do Despacho nº 50/2020, no qual, após elucidar os dispositivos legais que se aplicam à matéria, asseverou, quanto à primeira questão: “(...) entendemos que o empenho inscrito em restos a pagar não processados no final do exercício, deve ser liquidado e pago no exercício seguinte, desde que haja a entrega do bem ou serviço pelo contratado no exercício seguinte, sem prejuízo do cumprimento dos dispositivos contratuais previstos na Lei nº 8.666/93, visto que a oneração do orçamento já se realizou no exercício da emissão do empenho” e, no tocante ao segundo questionamento, consignou: “(...) não será admitida a anulação de despesa e reempenho no exercício seguinte para fins de pagamento como despesa de exercício anterior, previsto no art. 37, da Lei nº 4.320/64, corroborado pelo art. 22, §2º, alínea “a”, do Decreto 93.872/1986”.

7.4. Instado a se manifestar, o Corpo Especial de Auditores, em Parecer nº 452/2020-COREA, lavrado pelo Conselheiro-Substituto Jesus Luiz de Assunção, declinou entendimento no sentido adiante exposto:

Por todo o exposto, este Conselheiro Substituto manifesta seu entendimento no sentido de que poderá o Egrégio Tribunal de Contas responder, em tese, à consulta formulada, nos seguintes termos:

a) O processo com nota de empenho inscrito em restos a pagar não processados, cujo contrato tinha sua vigência adstrita aos créditos orçamentários (31/12/2018) e o material somente foi entregue no exercício atual, pode ser pago como restos a pagar ou a inscrição deve ser cancelada uma vez que o contrato encontra-se com sua vigência expirada?

Despesas inscritas em restos a pagar não processados, que no encerramento do exercício tenha cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 4.320/64 e Decreto nº 93.872/1986 para sua inscrição, podem seguir os estágios da despesa pública e serem pagas como restos a pagar, sendo, porém, vedada a reinscrição de tais despesas como restos a pagar não processados sem instrumento contratual que o ampare.

b) Casos assim configuram como Reconhecimento de Dívida com apuração de responsabilidade?

Para que se configure Reconhecimento de Dívida as despesas, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, que tiveram seus empenhos cancelados e, posteriormente, tenha-se reconhecido o direito do



credor poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria, sem prejuízo da apuração da responsabilidade de quem lhe der causa.

7.5. O Ministério Público Especial, por sua vez, mediante o Parecer nº 605/2020-PROCD, da lavra do Procurador de Contas Oziel Pereira dos Santos, por reputar excepcional o uso de restos a pagar não processados, obtempera que “a medida mais acertada seria realizar o cancelamento destes restos a pagar, em respeito às normas previstas nas Leis Federais nºs 4.320/64 e 8.666/93, bem como na Lei Complementar nº 101/2000-LRF”. Propugna ainda o Parquet de contas:

Assim, é prudente afirmar que casos como este é imprescindível uma análise criteriosa da Controladoria Geral do Estado e do Tribunal de Contas Estadual, para possivelmente implementar uma Tomada de Contas Especial, principalmente se este fato acontecer em transição de mandato eleitoral, já que se este fato acontecer, poderá comprometer todo o planejamento do próximo gestor, tendo em vista que sua previsão orçamentária não incluía as despesas de exercícios anteriores e restos a pagar.

Nesse sentido, conforme todo o exposto e, nos termos da legislação vigente, o gestor público deve evitar a todo custo que os compromissos assumidos em uma gestão ultrapassem a sua capacidade de pagamento, gerando dívidas de exercícios anteriores e restos a pagar que reduzem a receita prevista para o período seguinte, principalmente se outro gestor for assumir.

É o relatório.

8. VOTO Nº 261/2020-RELT5

8.1. Cuida-se de consulta direcionada a esta Corte de Contas, formulada pelo senhor Senivan Almeida de Arruda, Secretário-chefe na Controladoria-Geral do Estado do Tocantins (CGE/TO), conforme prerrogativa inserta no art. 150, do Regimento Interno do TCE/TO, mediante a qual submete os seguintes questionamentos, in verbis:

O processo com nota de empenho inscrito em restos a pagar não processados, cujo contrato tinha vigência adstrita aos créditos orçamentários (31/12/2018) e o matéria somente foi entregue no exercício atual, pode ser pago como restos a pagar ou a inscrição deve ser cancelada, uma vez que o contrato encontra-se com sua vigência expirada?

Casos assim configuram como Reconhecimento de Dívida com apuração de responsabilidade?

8.2. Preliminarmente, **conheço da presente consulta**, eis que atendidos os pressupostos de admissibilidade consignados nos incisos I a V do art. 150 do Regimento Interno da Corte, mormente porque inequívoca a legitimidade da parte, a objetividade e clareza da questão formulada, e a pertinência do assunto versado, que se insere nas competências outorgadas a



esta Corte de Contas, posto tratar-se de indagação acerca de contratos administrativos, execução orçamentária e restos a pagar. ^[1]

8.3. Ademais, constata-se que o feito se encontra instruído com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consulente, em atenção ao disposto no art. 150, inciso V, da LOTCE/TO.

8.4. De efeito, o cerne da controvérsia instaurada mediante os questionamentos veiculados por meio da presente consulta vincula-se, primeiro, à análise do prazo de vigência contratual e a possibilidade de recebimento de produto ou mercadoria após o seu exaurimento, bem como, em segundo, ao exame da execução orçamentária e financeira dos restos a pagar, com o fim de operacionalizar o pagamento das obrigações reconhecidas, cujo tratamento normativo consta da Lei nº 4.320/1964, Lei de Responsabilidade Fiscal e do Decreto nº 93.872/1986.

DA (IM)POSSIBILIDADE DE RECEBIMENTO DO MATERIAL OU PRODUTO E EXECUÇÃO DO PAGAMENTO APÓS A VIGÊNCIA CONTRATUAL.

8.5. Conforme se afere da disposição contida no art. 57, caput, da Lei nº 8.666/93, como regra, a duração dos contratos administrativos ficará adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários, excetuando-se as seguintes hipóteses, descritas nos incisos daquele artigo:

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 – a 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;

III – (VETADO)

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 até 120 [cento e vinte] meses, caso haja interesse da administração.

8.6. Destarte, a indagação formulada pelo consulente contempla a hipótese de emissão de nota fiscal, recebimento de produtos e pagamento após a vigência do contrato. A solução desta questão, por dizer respeito à possibilidade ou não do pagamento, deve preceder à análise quanto à



operacionalização do mesmo, mediante os instrumentos contábeis adequados. É dizer, primeiro avalia-se o aspecto material, concernente à viabilidade ou não de se efetuar pagamentos por produtos/mercadorias entregues após o termo contratual, para, após, se examinar o aspecto procedimental, relativo à concretização de tal pagamento em termos contábeis, em conformidade às regras da Lei nº 4.320/64 e LRF.

8.7. Nesse sentido, a regra extraída da mencionada norma é que os produtos sejam entregues, a nota fiscal emitida e o pagamento feito durante a vigência do contrato, máxime porque revela-se nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, nos termos do parágrafo único do art. 60, da Lei Geral de Licitações. Revela-se, nesta medida, vedada **a priori** a realização de atos de execução contratual fora do lapso temporal que corresponde à vigência do ajuste.

8.8. O mesmo se deduz de uma interpretação lógico-sistemática do art. 62, caput, da Lei nº 8666/93, ao prescrever que:

Art. 62. O instrumento de contrato é **obrigatório** nos casos de concorrência e de tomada de preços, bem como nas dispensas e inexigibilidades cujos preços estejam compreendidos nos limites destas duas modalidades de licitação, **e facultativo nos demais em que a Administração puder substituí-lo por outros instrumentos hábeis**, tais como carta contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço (grifo nosso).

8.9. Vê-se, destarte, que mesmo nas hipóteses em que se revela facultativa a formalização de instrumento de contrato, a possibilidade de sua substituição não exclui a necessidade de amparar a contratação em “**outros instrumentos hábeis**”, em ordem a conferir substrato jurídico e nexo de causalidade entre a despesa executada e a aquisição de bens/produtos pela Administração Pública.

8.10. Contudo, em circunstâncias excepcionais, exsurge possível o pagamento de mercadorias ou produtos recebidos, devidamente atestados, após a vigência do contrato, quando, por exemplo, a Administração pedir o produto no prazo contratual, porém a entrega do mesmo ocorra, circunstancialmente, após a data formal de resolução da avença, para que não reste caracterizado o enriquecimento sem causa do Poder Público (art. 884, do CC/2002). Neste diapasão, confira-se ementa associada à Deliberação 30/2017, referente ao processo de Consulta (TC5278/2017) julgado pelo TCE/MT, que espelha o entendimento ora referido:

EMENTA: CONSULTA – CONTRATO ADMINISTRATIVO – ASSINATURA – DURANTE VALIDADE DA ATA DE REGISTRO DE PREÇOS – EXECUÇÃO – POSTERIOR – LIMITES LEGAIS – EMISSÃO DE NOTA FISCAL – VIGÊNCIA CONTRATUAL – RECEBIMENTO DE PRODUTOS – INOBSERVÂNCIA DA VIGÊNCIA – PAGAMENTO – IRREGULARIDADE.

O contrato administrativo deve ser assinado durante a validade da ata de registro de preços, sendo que a sua execução pode ser posterior a esta, respeitados os limites do art. 57 da Lei nº 8.666/93. A emissão de nota fiscal de fornecimento



de produtos deverá ser dentro da vigência do contrato administrativo, por se traduzir em ato de sua execução e por isso deve estar sob a cobertura da vigência contratual.

A administração deverá realizar o pagamento de produto recebido, devidamente atestado, após a vigência do contrato, com o consumo parcial ou total, para não caracterizar enriquecimento sem causa da administração pública. Contudo, restará caracterizada a irregularidade pela realização de despesa fora do prazo de vigência contratual.

8.11. Impende registrar, com efeito, que inobstante o pagamento pelo recebimento dos produtos e a aposição de atestado à nota fiscal fora da vigência contratual mostrem-se possíveis, a fim de evitar a configuração de enriquecimento sem causa da Administração Pública, não exclui a caracterização de irregularidade imputada ao ordenador em virtude da realização de despesa sem cobertura contratual.

8.12. Adota-se, outrossim, orientação acolhida no âmbito do TRF-1, de cujo aresto transcrevo o seguinte excerto:

ADMINISTRATIVO. SERVIÇO PRESTADO APÓS A VIGÊNCIA DO CONTRATO. ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. (...) 3. O pedido de pagamento dos serviços efetivamente prestados, mesmo após o fim de vigência do contrato, encontra respaldo na vedação ao enriquecimento sem causa e no princípio da moralidade administrativa, sem embargo do dever da Apelante em apurar a responsabilidade administrativa de seus agentes. Sentença correta. 4. Apelação improvida. (AC 2001.43.001050-0/TO, Rel. Juiz Federal César Augusto Bearsi (conv.), Quinta Turma, de 09.04.2007).

8.13. Caso a ordem de fornecimento tenha sido emitida em período posterior à vigência do respectivo contrato, será necessária celebração de termo de ajuste de contas com o propósito de conferir legalidade às despesas contraídas sem a necessária cobertura contratual.

8.14. Reitere-se, por oportuno que tal situação deve ser trata de forma excepcional, sendo que de acordo com a previsão legal os atos de execução dos contratos administrativos devem ocorrer dentro da vigência da avença, cabendo a formalização de prorrogação contratual caso o gestor verifique a impossibilidade de se concretizar todo o objeto contratual dentro do prazo inicialmente entabulado, avaliando-se as razões do atraso e a eventual culpabilidade da contratada.^[2]

DA OPERACIONALIZAÇÃO DO PAGAMENTO MEDIANTE INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS.

8.15. De início, cumpre observar que o orçamento público é regido por uma série de princípios, entre os quais se destaca o princípio da anualidade, previsto expressamente no art. 2º, da Lei nº 4.320/64 e no art. 165, III, da CRFB/88. Segundo mencionado princípio, também denominado princípio da periodicidade, há a obrigatoriedade de os gastos feitos à conta do orçamento estarem circunscritos ao respectivo exercício financeiro.



8.16. Outrossim, em obediência ao regime de competência entabulado no art. 35, inciso II, da Lei 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas, sendo registradas contabilmente como obrigações a pagar do exercício seguinte (resíduos passivos) em conta denominada restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro de cada exercício financeiro, distinguindo-se a despesas processadas das não processadas (art. 36). Neste diapasão, havendo despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício, a legislação concebeu como solução de pagamento essa dotação orçamentária, a fim de alcançar os gastos que não foram pagos dentro da competência em que foram criados.^[3]

8.17. O conceito de restos a pagar, destarte, vincula-se aos estágios da despesa pública (art. 60 a 63 da Lei nº 4.320/64). Sendo emitido o empenho, fica o Estado obrigado ao desembolso financeiro, desde que o fornecedor do material ou prestador dos serviços atenda a todos os requisitos de autorização ou habilitação de pagamento.

8.18. Entre o estágio do empenho e da liquidação, identifica-se uma fase intermediária na qual o fato gerador da despesa já ocorreu, porém, o processo de liquidação ainda não se revela concluído. Esta fase é denominada “em liquidação”.

8.19. De forma mais objetiva, conforme se extrai do Manual do SIAFI, a fase “em liquidação” é toda despesa orçamentária em que o credor, de posse do empenho correspondente: (a) forneceu o material, parcial ou totalmente; (b) prestou o serviço, parcial ou totalmente; e (c) executou a obra; contudo a entrega do bem, serviço ou da obra se encontra em fase de análise e conferência.^[4]

8.20. A fase “**em liquidação**” permite diferenciar as despesas empenhadas que já possuem um passivo patrimonial correlato, cujos fatos geradores já ocorreram (empenhos em processo de liquidação), daquelas despesas empenhadas cujos fatos geradores ainda não ocorreram (empenhos a liquidar).

8.21. A liquidação é o segundo estágio da despesa pública e consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, após a entrega do bem ou serviço objeto do gasto. Tal fase precede o pagamento, que resulta na extinção da obrigação, após o respectivo ateste.

8.22. No caso de o pagamento deixar de ser efetuado no próprio exercício, procede-se, então, à inscrição em restos a pagar. Na inscrição, os restos a pagar (RP) são classificados em: (i) restos a pagar processados; (ii) restos a pagar não processados em liquidação e restos a pagar não processados a liquidar, cujas conceituações extrai do referido Manual:

a) **RP Processados**: no momento da inscrição a despesa estava empenhada e liquidada;



b) **RP Não Processados em Liquidação**: no momento da inscrição a despesa empenhada estava em processo de liquidação e sua inscrição está condicionada à indicação pelo ordenador de despesa da unidade gestora, ou pessoa por ele autorizada;

c) **RP Não Processados a liquidar**: no momento da inscrição a despesa empenhada não estava liquidada e sua inscrição está condicionada à indicação pelo ordenador de despesa da unidade gestora, ou pessoa por ele autorizada.

8.23. O não implemento dos três estágios da despesa no transcurso do exercício para o qual foi consignado o orçamento conduz a um acompanhamento que transcende o próprio exercício, máxime pois o volume de despesas efetivamente realizadas pode ser alterado ao longo dos exercícios seguintes, especialmente com o cancelamento de restos a pagar.

8.24. Justamente em função dessa transcendência é que o TCU assinala o caráter excepcional da inscrição de restos a pagar, haja vista que eventual magnitude de despesas inscritas em tal elemento causa impactos negativos para a adequada execução do orçamento público, eis que, a cada exercício financeiro, o pagamento dos restos a pagar passa a concorrer de forma direta com a execução do orçamento do ano em curso, motivo pelo qual revela-se imperiosa a necessidade de serem adotados procedimentos a fim de perquirir se as disposições legais sobre a matéria estão sendo atendidas quando da inscrição de tais valores (v. TCU, Acórdão nº 2659/2009 – Plenário, Rel. Mim. Raimundo Carneiro, sessão de 11/11/2009, TC-004.689/2004-9).

8.25. Nesse sentido, é de relevo observar o que é disposto, entre outras considerações, por J. Teixeira Machado Jr e Heraldo da Costa Reis sobre a matéria, ao comentar o art. 36 da Lei nº 4.320/64: “Restos a Pagar são obrigações assumidas para o efetivo pagamento, após o reconhecimento da certeza de liquidez do credor, as quais nesta composição, compreendem: primeiro, **Restos**, a diferença entre dois valores (o primeiro que corresponde ao volume total de obrigações assumidas no exercício e o segundo, que corresponde ao volume destas obrigações pagas, neste mesmo período) e, segundo, a locução prepositiva aditiva **a Pagar**, cuja função é indicar que compromissos assumidos por determinações em leis, ou ainda por aquisição de bens e serviços deverão ser pagos no exercício seguinte àquele em que se originaram” (In: **A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 32ª ed. Rio de Janeiro, IBAM, 2008).

8.26. Neste contexto, verifica-se que, no âmbito do art. 35 do Decreto 93.872/1986, foram estabelecidas condições para que as despesas não tenham seus empenhos anulados ao final do exercício:

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 assumidos no exterior.

8.27. O decreto dá a entender que o legislador tem como intenção não incluir, no Balanço dos entes, despesas cuja realização ainda não se tenha efetivado, considerando que se o credor não adquiriu direito, a administração pública não pode ter o dever de pagá-las.

8.27. Outrossim, o art. 68 do Decreto 93.872/86 dispõe que a inscrição de despesas como restos a pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto e, particularmente no caso dos empenhos de despesa não liquidada, as hipóteses excepcionais mencionadas no art. 35.

8.28. Vê-se, portanto, em delimitação à matéria ora versada, não se cuidar, neste caso, de restos a pagar processados, cujas despesas tenham sido liquidadas, porquanto referida espécie de restos a pagar pressupõe o esgotamento do objeto contratual (com a entrega dos bens, prestação dos serviços ou execução da obra avençada), remanescendo o procedimento contábil para operacionalização do pagamento ao credor cujo direito fora reconhecido.

8.29. A matéria aqui versada, portanto, diz respeito ao exaurimento do instrumento contratual pelo transcurso do respectivo prazo de vigência, antes de efetuada a liquidação definitiva e o respectivo pagamento. Nesse caso, pode-se empreender distinção que toma em conta o início da liquidação de eventuais serviços total ou parcialmente prestados ou bens total ou parcialmente fornecidos (empenho em liquidação), ou cujo fato gerador ainda não se operou (empenho a liquidar).

8.30. Na primeira hipótese, referente aos empenhos liquidação, como o fato gerador operou-se antes do encerrado do exercício financeiro e, portanto, do termo de vigência do contrato, dependendo o pagamento apenas de conferências acerca do recebimento definitivo do objeto adquirido, serão inscritos em restos a pagar não processados e pagos no exercício seguinte, na forma do art. 35, inciso II, do Decreto 93.872/86, haja vista se encontrar “em curso a liquidação da despesa”.



8.30.1. Tal é o âmbito de aplicação do parágrafo único do art. 76 do Decreto-lei nº 200 de 1967, que contempla a hipótese em que a liquidação ocorre no ano seguinte ao de inscrição [do empenho que encontrava-se em processo de liquidação], nos termos adiante transcritos:

Art. 76. Caberá ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesa na conta “Restos a Pagar” (Lei 4.320, de 17 de março de 1964), obedecendo-se na liquidação respectiva as mesmas formalidade fixadas para administração dos créditos orçamentários.

Parágrafo único. As despesas inscritas na conta de “Restos a Pagar” serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro.

8.31. Nesse caso, consoante prescrição contida no art. 42, caput, da LRF, é vedada a inscrição em restos a pagar (processados e não processados) sem que haja disponibilidade de caixa assegurada para esse fim. Assim, somente as despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício, para as quais existem em caixa as correspondentes disponibilidades financeiras, é que estão legalmente autorizadas para serem arroladas ou inscritas em Restos a Pagar, eis que as despesas criadas sem a existência, em caixa, dos recursos financeiros suficientes para atendê-los, constituem aquisição financiada de bens e serviços, transação equiparada à operação de crédito (art. 29, inciso III, da LRF).^[5]

8.32. Na segunda hipótese, referentes aos empenhos a liquidar, tendo que o fato gerador não se realizou até o encerramento do exercício financeiro e vencido o prazo para o cumprimento da obrigação pelo credor, o empenho será considerado anulado em 31 de dezembro, posto não se amoldar a nenhuma das hipóteses excepcionais descritas nos incisos do art. 35 do Decreto nº 93.872/1986, aplicando-se, ao caso, o preceito previsto no seu caput. De efeito, essa parece ser a hipótese que se adequa à situação abstrata que consubstancia a indagação formulada pelo consulente, ao afirmar que o contrato tinha vigência adstrita aos créditos orçamentários, e a matéria foi entregue (fato gerador) somente no exercício seguinte.

8.33. Em tal situação, malgrado a possibilidade excepcional de pagamento por recebimento de produtos, devidamente atestados, após o período de vigência contratual, com fundamento na proibição de enriquecimento sem causa (art. 884 do CC/2002), por restar evidenciada falha no planejamento do administrador público na execução do objeto contratual dentro da sua vigência, estará caracterizada irregularidade passível de apenação, nos termos da Lei nº 1.284/2001.

8.34. Diante do exposto, em consonância parcial com os posicionamentos do Corpo Especial de Auditores e do Ministério Público de Contas, VOTO para que este Tribunal de Contas decida no sentido de:



8.35. Conhecer da presente consulta, por preencher os pressupostos legais de admissibilidade definidos no artigo 150 e seguintes do Regimento Interno, para assim respondê-la em tese e com caráter normativo:

8.35.1. Como regra, por força dos arts. 60, parágrafo único e 62 da Lei nº 8.666/93, a realização de atos de execução contratual (entrega de produtos, emissão de nota fiscal e pagamento) devem operar-se dentro do lapso temporal que corresponde à vigência do ajuste.

8.35.2. Em circunstâncias excepcionais, mostra-se possível a realização de pagamento pelo recebimento de produto ou mercadoria após a vigência contratual, com fulcro na vedação ao enriquecimento sem causa e no princípio da moralidade administrativa, sem prejuízo da responsabilidade do administrador público que der ensejo à realização de despesa sem cobertura contratual, mormente porque verificada falta de planejamento na execução dos termos ajustados no prazo contratado.

8.35.3. Tratando-se de empenho a liquidar, tendo que o fato gerador não se realizou até o encerramento do exercício financeiro e vencido o prazo para o cumprimento da obrigação pelo credor, o empenho será considerado anulado em 31 de dezembro, posto não se amoldar a nenhuma das hipóteses excepcionais descritas nos incisos do art. 35 do Decreto nº 93.872/1986, aplicando-se, ao caso, o preceito previsto no seu caput. Nessa hipótese, caso a ordem de fornecimento tenha sido emitida em período posterior à vigência do respectivo contrato, será necessária celebração de termo de ajuste de contas com o propósito de conferir substrato jurídico às despesas contraídas sem a necessária cobertura contratual.

8.36. Determinar à Secretaria do Pleno que dê ciência ao Consulente, desta Resolução, bem como do Relatório e Voto que a fundamentam, nos termos da legislação.

8.37. Determinar a publicação da decisão no Boletim Oficial do Tribunal de Contas, para que surta os efeitos legais necessários;

8.38. Encaminhar os presentes autos à Diretoria Geral de Controle Externo para as anotações necessárias e ciência aos demais setores vinculados, após, à Coordenadoria de Protocolo Geral – COPRO, para que proceda ao devido arquivamento.

[1] Art. 150. A consulta quanto a dúvidas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares, formulada ao Tribunal de Contas, deverá revestir-se das seguintes formalidades:



- I – ser subscrita por autoridade competente;
- II – referir-se a matéria de competência do Tribunal de Contas;
- III – conter indicação precisa da dúvida ou controvérsia suscitada, com a formação de quesitos objetivos;
- IV – conter o nome legível, a assinatura e a qualificação do consulente;
- V – ser instruída com parecer do órgão de assistência técnica ou jurídica da autoridade competente.

[2] O prazo inicialmente previsto era exigência uniforme a todas as licitantes, que estimaram equipamentos, produtos, mercadorias, serviços ou mão-de-obra para formarem os seus preços. O relaxamento desta obrigação, com a extensão irregular da vigência contratual, portanto, é anti-isonômica.

[3] Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

§1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto.

§2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.

[4] O Decreto nº 93.872/86, no §4º do art. 68, define o que é considerado como execução iniciada:

- a) nos casos de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; e
- b) nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida.

[5] Não por outra razão o art. 55, inciso III, “b”, da LRF, ao prever a emissão do Relatório de Gestão Fiscal, afirma que o mesmo deverá conter demonstrativos, no último quadrimestre, da inscrição em restos a pagar das despesas (i) liquidadas; (ii) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; (iii) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.