



PROCESSO Nº	26.232-3/2015 (AUTOS DIGITAIS)
PROCEDÊNCIA	PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMPO NOVO DOS PARECIS
ASSUNTO	CONSULTA
CONSELHEIRO	WALDIR JÚLIO TEIS

FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, verificando os autos, notei que a consulta formulada pelo senhor Mauro Valter Berft – Prefeito Municipal de Campo Novo do Parecis/MT, para efeitos de conhecimento, atende plenamente aos comandos normativos contidos na Lei Complementar Estadual nº 269/2007 (Lei Orgânica TCE-MT) e na Resolução Normativa nº 14/2007 (Regimento Interno TCE-MT). Assim sendo, passo a analisar o seu mérito.

O consulente, senhor Mauro Valter Berft, questiona se o cancelamento de restos a pagar não processados, gera créditos orçamentários para abertura de créditos suplementar e especial, durante o exercício e no momento do cancelamento, bem como, caso seja possível a abertura desses créditos, se estes seriam abertos na modalidade *superavit* financeiro.

Ao analisar a consulta, se torna necessário, primeiro, analisar o dispositivo legal que autoriza a suplementação orçamentária.

Encontramos autorização no artigo 43, da Lei nº 4.320/64, o qual estabelece que:

Art. 43 - A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.



Parágrafo 1º - Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o *superavit* financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (destaque meu)

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei; (destaque meu)

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Parágrafo 2º - Entende-se por *superavit* financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. (destaque meu)

Parágrafo 3º - Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

Parágrafo 4º - Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-a a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício.

Interpretando os dispositivos acima, especialmente os incisos destacados, temos que, o inciso "I" contempla o "*superavit* financeiro" apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, o qual deve ser interpretado juntamente com o parágrafo segundo, do mesmo artigo, que define o que é o dito *superavit* financeiro.



Ora, o *superavit* financeiro a “grosso modo” é o montante de moeda disponível para o exercício seguinte, sem qualquer vinculação, ou seja: é o valor líquido que sobrou no caixa do órgão ou ente público, após descontados todos os compromissos de curto prazo, cuja origem tenha decorrido de contratações ou aquisição de bens e/ou serviços no exercício anterior. Na linguagem comum é a “sobra de caixa”.

Por sua vez, o inciso II, a interpretação gramatical já define de forma clara e é de interpretação simples, pois o excesso de arrecadação é o valor que ultrapassa o valor orçamentado na LOA.

O inciso III, desse mesmo dispositivo legal, estabelece como fonte de recursos para abertura de créditos suplementares e especiais, o valor **resultante de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei.**

Se extrai dos ensinamentos do Prof. Fernando Aprato, que o valor resultante ***“de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei é a redução de parte, ou integral, de dotações consignadas na Lei do Orçamento ou em créditos adicionais, pois, tendo sido devidamente autorizados, já possuíam recursos financeiros de cobertura. Portanto, possuindo recursos financeiros de cobertura, ao serem anulados ou reduzidos, quer parcial ou totalmente, há sobra do recurso correspondente, que pode ser reaproveitado, por disponível, para ocorrer a despesa de novos créditos”.***

Continuando nos seus ensinamentos temos que: os **CRÉDITOS ADICIONAIS** ocorrem quando durante a execução do orçamento, os recursos podem revelar-se insuficientes para a realização dos programas de trabalho, ou pode ocorrer a necessidade da realização de despesa não autorizada inicialmente. Assim com base no art. 40 da Lei nº 4.320/1964, a Lei Orçamentária poderá ser alterada no decorrer de sua



execução através dos “créditos adicionais”, que são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento.

Em outras palavras, podemos considerar os créditos adicionais como instrumentos de ajustes orçamentários, que visam atender às seguintes situações: corrigir falhas da Lei de Meios, mudanças de rumo das políticas públicas, variações de preço de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos pelo governo e situações emergenciais. O ato que abrir o crédito adicional indicará a importância, a sua espécie e a classificação da despesa.

Por sua vez os créditos adicionais são classificados em: suplementares, especiais e extraordinários.

a) Suplementares - são aqueles destinados a reforçar dotação orçamentária já existente mas insuficientemente contemplada no orçamento. É autorizado por lei, podendo ser a própria lei orçamentária, e aberto por Decreto do Poder Executivo. Sua abertura depende de existência de recursos disponíveis para acorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa. Vigência adstrita ao exercício financeiro em que for aberto.

A Lei de Orçamento Anual poderá conter autorização para que o Poder Executivo abra créditos suplementares (somente) até determinada importância. Importante! O Poder Legislativo pode autorizar a abertura de crédito adicional suplementar na própria LOA, até determinado valor. Essa autorização está prevista na Constituição Federal de 1988 e constitui exceção ao princípio da exclusividade, onde, “em tese”, a LOA não pode tratar de dispositivos estranhos à previsão de receita e fixação da despesa (art. 165 § 8º, da C.F).

Importante! O crédito adicional suplementar tem sempre vigência



dentro do exercício financeiro, portanto, não pode passar saldo para o ano subsequente.

Características dos créditos suplementares:

- ▶ *A despesa está prevista no orçamento, apenas o crédito não foi suficiente;*
- ▶ *A abertura do crédito depende da existência prévia de recursos disponíveis;*
- ▶ *São abertos por Decreto do Executivo, após a autorização em Lei Especial;*
- ▶ *Podem ser autorizados na própria Lei orçamentária ou em Lei Especial.*

***b) Especiais** - são destinados a atender despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica na Lei de Meios (LOA). O crédito especial cria novo item de despesa, para atender a um objetivo não previsto no orçamento. Sua abertura depende de existência de recursos disponíveis para acorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa. É autorizado por lei e aberto por Decreto do Poder Executivo. Se a lei de autorização do crédito for promulgada nos últimos 4 (quatro) meses do exercício, poderá ser reaberto no exercício seguinte, nos limites de seu saldo, sendo incorporado ao orçamento do exercício financeiro subsequente.*

Características dos créditos especiais:

- ▶ *A despesa não está prevista no orçamento;*
- ▶ *A abertura do crédito depende da existência prévia de recursos disponíveis;*
- ▶ *São abertos por Decreto do Executivo, após a autorização em Lei Especial;*
- ▶ *Os saldos remanescentes em 31 de dezembro podem ser transferidos para o exercício seguinte, desde que o ato e autorização tenha sido promulgado nos últimos 4 (quatro) meses do exercício.*

***c) Extraordinários** - são aqueles destinados a atender despesas urgentes e imprevisíveis, como as decorrentes de guerra, comoção (perturbação) interna ou calamidade pública. Independem da existência prévia de recursos; se a abertura do crédito for promulgada nos últimos 4 (quatro) meses do exercício, poderá ser reaberto no*



exercício seguinte, nos limites do seu saldo, sendo incorporado ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

No crédito extraordinário não existe autorização legislativa e sim comunicação imediata ao Poder Legislativo. Ou seja, os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo, conforme dispõe a Lei nº 4.320/64.

No entanto, a Constituição Federal, em seu artigo 167, §3º, c/c (combinado com) o art. 62, dispõe que a abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, e que em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

Desse modo, na União, a abertura de créditos extraordinários é realizada por meio de medida provisória, haja vista disposto constitucional, porém, nos estados ou municípios em que não haja dispositivo na constituição estadual ou na lei orgânica (município) prevendo o instituto da medida provisória para abertura de crédito extraordinário, devesse fazer por decreto do executivo. (Fonte: artigo publicado no site – cetecportoalegre.tempsite.ws/aula_17creditos_adicionais.pdf) Prof. Fernando Aprato.

Pois bem, a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias não pode ser confundida com estornos de verbas. O estorno de verbas decorre de lançamento contábil de despesas de determinada categoria, função, subfunção, projeto, etc. Quando ocorre o estorno de verbas se restabelece o valor anteriormente existente. Ocorrendo isso, no final do exercício, conseqüentemente haverá *superavit* financeiro dentro do mesmo balanço orçamentário, o qual passará a fazer parte das disponibilidades



financeiras não comprometidas, caso o valor estornado não tenha sido utilizado para remanejamento.

Pois bem, analisado o artigo 43, da Lei nº 4.320/64, vamos fazer uma breve análise do artigo 36, da mesma lei, e distinguir “restos a pagar processados de restos a pagar não processados”.

O artigo 36, da Lei nº 4.320/64, assim estabelece:

Art. 36. *Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.*

Parágrafo único. *Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.*

Interpretando o texto, temos que: as despesas que foram empenhadas e não pagas no exercício, ou seja, aquelas despesas efetivamente ocorridas de acordo com o período de competência, que são consideradas como “despesas processadas”, estas devem figurar no balanço patrimonial da entidade, como restos a pagar processados.

Por outro lado, as despesas “não processadas”, são aquelas que ainda não ocorreram. São despesas contratadas que poderão se efetivar no exercício seguinte. Porém, há uma questão contábil neste fato. Se as despesas que inicialmente haviam sido empenhadas, mas não ocorreram no exercício, estas devem ser estornadas por lançamento contábil, restabelecendo-se nesse caso, a dotação orçamentária inicialmente comprometida.



Quando analisamos o parágrafo único do artigo supra, vemos que há uma confirmação naquilo que se interpreta no texto do *caput* do artigo, porque se considerarmos que os empenhos de despesas plurianuais só serão computados como restos a pagar somente no último exercício da vigência do crédito, é porque nos anos anteriores não poderão ser tratados como “restos a pagar”, pois sua execução ainda não ocorreu.

Eis que temos, portanto, na contabilidade pública as figuras de restos a pagar processados e não processados.

Para compreensão da consulta portanto, precisamos distinguir agora, o que são restos a pagar processados de restos a pagar não processados.

Restos a pagar processados são aqueles em que o ente público assumiu a obrigação perante um fornecedor de bens ou serviços (credor), de pagar determinado valor em razão de ter adquirido determinado bem, ou de haver-lhe sido prestado determinado serviço. Nesse caso a dívida é líquida e certa. Por isso que essa espécie de dívida, denomina-se de “restos a pagar processados”.

Por outro lado, quando o ente público contrata certa “promessa” de compra ou de aquisição de bens e serviços, ou firma determinado contrato que seu vencimento ultrapassa o dia 31/12 do exercício em que a dívida foi contratada, o saldo do contrato que não foi executado naquele exercício, pode ser contabilizado como “RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS”.

Agora vem a indagação: por que “restos a pagar não processados”?

Esse termo e esse evento ocorrem na contabilidade pública, porque são compromissos em que a obrigação de fornecer um bem ou de prestar um serviço,



ocorrerá somente em exercício futuro, ou ainda que dependa de autorização do órgão público contratante, para a sua implementação. Não importa se dentro do primeiro ou do último mês daquele exercício futuro.

Assim sendo, é importante que se faça bem a distinção de despesa processada da não processada, porque no parágrafo único do artigo 92, da lei já citada temos que:

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

....

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Quando o legislador estabelece que o registro dos restos a pagar far-se-á por exercício, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas, não há dúvida de que é necessário fazer o registro das despesas de acordo com a sua efetiva realização.

Na verdade a figura de “restos a pagar não processados”, surge de certa forma como uma “exceção contábil”, pois as despesas contratadas e ainda não realizadas podem simplesmente figurar no ativo e passivo compensado, em forma de registro de contratos futuros.

Fato semelhante ocorre na contabilidade privada, que lança contas de despesas de exercícios futuros, como contratações futuras ou simplesmente diferindo tais despesas.

Em suma, a conta de restos a pagar não processados, para não



“desfigurar” o balanço patrimonial, seria prudente ao final de cada exercício, fazer o estorno, se o lançamento foi efetuado contra determinada dotação orçamentária, pois nesse caso restabelecer-se-á a dotação orçamentária anteriormente comprometida, o que poderá contribuir para o *superavit financeiro*.

Esclarecendo bem, sendo feito o estorno no exercício em que a despesa não se efetivar, e sendo de interesse do gestor, no exercício seguinte, a realização da despesa anteriormente contratada, o empenho será feito novamente, contra a dotação orçamentária correspondente ao orçamento daquele exercício em que a despesa definitivamente ocorrerá. Ou seja: observando o regime de competência da realização da despesa.

Dessa forma, diante do exposto, me sinto forçado a discordar da Consultoria Técnica, quanto ao conteúdo da resposta oferecida, porém concordando em muitos pontos nas questões abordadas sobre o tema “restos a pagar” de forma genérica, e o que extraio do parecer da consultoria técnica é a conclusão de que *“Assim, regra geral, os Restos a Pagar não Processados inscritos não representam obrigações efetivas do órgão ou entidade, pois ainda não passaram pela fase de liquidação”*.

Concluindo, embora admita o belíssimo trabalho apresentado, discordo da resposta porque o valor dos restos a pagar não processados, conforme afirmação da própria Consultoria, se não representam obrigações efetivas do órgão ou entidade, por não terem ainda passado pela fase de liquidação, e nisso concordo, não podem servir de subterfúgio para compor o *superavit financeiro*.

Ademais, em nenhum momento a Lei 4.320/64, faz menção de que o cancelamento de restos a pagar não processados, seja fonte de recursos para a abertura de créditos suplementares e especiais, porque se trata de um lançamento contábil que não gera efeito patrimonial, nem aumentativo e nem diminutivo, pois a expectativa de



gastos que não se efetivaram não geram receitas e nem despesas.

Assim sendo, apresento a resposta nos seguintes termos:

Resolução de Consulta nº __/2016. Contabilidade. Orçamento Público. Cancelamento de Restos a Pagar não Processados. Não gera créditos orçamentários para abertura de créditos suplementar e especial durante o exercício e no momento do cancelamento.

Pelas razões acima expostas, profiro o meu voto.

VOTO

Pelo exposto, não acolho a resposta do Parecer da Consultoria Técnica deste Tribunal e o Parecer nº 8.033/2015, do Excelentíssimo senhor Procurador Geral Substituto de Contas, Dr. William de Almeida Brito Júnior, e **VOTO** pelo conhecimento da consulta e, no **mérito**, para responder ao consulente, com fundamento no artigo 236, parágrafo único, da Resolução Normativa nº 14/2007, deste Tribunal, nos seguintes termos:

Resolução de Consulta nº __/2016. Contabilidade. Orçamento Público. Cancelamento de Restos a Pagar não Processados. Não gera créditos orçamentários para abertura de créditos suplementar e especial durante o exercício e no momento do cancelamento.

Por fim, encaminhe-se ao consulente cópia do respectivo Acórdão.

É como voto.



Tribunal de Contas
Mato Grosso
TRIBUNAL DO CIDADÃO

GABINETE DE CONSELHEIRO

Conselheiro Waldir Júlio Teis

Telefones: (65) 3613-7503 / 7505 - Fax: 3613-7504

e-mail: gab.wteis@tce.mt.gov.br

Cuiabá-MT, 03 de março de 2016.

(Assinatura Digital)
WALDIR JÚLIO TEIS
Conselheiro Relator