

**TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA**

**AJU: ASSESSORIA JURÍDICA**

**ORIGEM: CÂMARA MUNICIPAL DE TAPEROÁ**

**PROCESSO Nº 04002e21**

**PARECER Nº 00398-21**

**EMENTA: CONSULTA. ORÇAMENTO PÚBLICO. DESPESAS COM PESSOAL. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES - DEA. POSSIBILIDADE.**

1. As obrigações de despesas com servidores contratados não constituem compromissos isolados do responsável pela sua contratação, mas da Entidade da Federação, sendo obrigatório, portanto, o regular pagamento de todos os compromissos assumidos, mesmos que decorram de fatos geradores ocorridos em exercícios anteriores.

2. Quando se tratar de despesas cujo fato gerador tenha ocorrido em exercícios anteriores, sem registro na contabilidade, deve-se utilizar o elemento de despesa 92 - Despesas de Exercícios Anteriores (DEA);

3. Mesmo que efetivado como DEA, o adimplemento da folha salarial atrasada, tendo em vista sua natureza remuneratória (inteligência do artigo 7º, XVII, da Constituição Federal), deve ser acrescido às demais despesas ordinárias com pessoal, tomando-se por base o exercício de competência da dívida, para fins de cumprimento dos limites de gastos fixados na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Vereador do **MUNICÍPIO DE TAPEROÁ**, Sr. Edlan Conceição Reis, por intermédio de expediente endereçado a este Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, aqui protocolado sob o nº 04002e21, sobre pagamentos de despesas e restos a pagar, remete a seguinte solicitação:

Um parecer técnico referente o não cumprimento dos vencimentos dos servidores contratados no mês de dezembro de 2020 do município de Taperoá -Ba. Saliento aqui que esse nobre Vereador por várias vezes fez contato com a gestão atual onde a mesma informa que não há uma base legal para o cumprimento da folha salarial do mês acima citado devido não ser informado como restos a pagar.

Antes de adentrar ao mérito da consulta sob exame, ressaltamos ao Consulente que, na casuística, tendo em vista as peculiaridades de cada situação apresentada, esta Corte de Contas, mediante decisão do Tribunal Pleno ou Câmara, pode emitir pronunciamento dissonante sobre o assunto ora tratado.

Cabe-nos ainda registrar que, **os pronunciamentos desta Unidade, com relação aos processos de Consulta, são confeccionados sempre em tese, razão pela qual não nos cabe analisar e opinar diante do caso concreto apresentado.**

De início, impende mencionar que um dos princípios que regem o Orçamento Público é o princípio da anualidade, que determina a vigência do orçamento somente para o exercício ao qual se refere, de onde se impõe a regra de que uma despesa feita por qualquer Ente Público seja paga até o último dia do ano civil de sua realização (31 de dezembro), a fim de propiciar uma previsão de receitas e despesas mais realista, além de facilitar o controle legislativo e social dos gastos públicos.

Por sua vez, a quitação de uma despesa pública deve ser precedida de sua regular constituição, que perfaça pela sua compatibilização às leis orçamentárias (art. 167, II, CF/88) e adequada estimativa e programação financeira, observados os procedimentos licitatórios determinados para cada tipo de aquisição de bens ou serviços, conforme preceitua a legislação de regência.

Não sendo adimplida no seu exercício financeiro ao qual se refere, por não haver concluído todas as fases da despesa, quais sejam: empenho, liquidação e pagamento, surge um resíduo passivo que foi denominado pela Lei nº 4.320/64 de Restos a Pagar, conforme preceitua o art. 36:

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.

Assim, os Restos a Pagar, ao permitirem a execução do orçamento em outros exercícios, flexibilizam o princípio da anualidade orçamentária, mitigando a rigidez imposta pelo final do ano e garantindo o direito de recebimento do credor.

Desse modo, a despesa orçamentária empenhada que não for paga até o dia 31 de dezembro será considerada como Restos a Pagar, distinguindo-se em Restos a Pagar Processados, aqueles resultantes de despesas orçamentárias liquidadas e não pagas; e, Restos a Pagar não Processados, aqueles cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende ainda da fase de liquidação.

Da análise do questionamento em apreço, ao que tudo indica, está-se diante de uma situação em que a Prefeitura Municipal contraiu uma despesa, em ano eleitoral (2020) e não houve sua inscrição em restos a pagar, em aparente afronta ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que assim dispõe:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair **obrigação de despesa** que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. (grifo nosso).

A LRF determina que, na hipótese de existirem obrigações de despesas no âmbito do Executivo Municipal deixadas pelo antecessor, de acordo com quanto disciplinado no citado art. 42, torna-se obrigatório a existência de disponibilidade de caixa suficiente para a realização do pagamento.

Atos praticados por qualquer gestor em violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal podem ser apurados em sede de ação de improbidade administrativa, nos termos da Lei Federal nº 8.429/1992.

Por ventura, havendo inexistência de recursos em caixa ou recursos insuficientes, em que pese a ilegalidade evidenciada, não se isenta do Órgão ou da Entidade a responsabilidade pelo pagamento da despesa. Nesta situação, cabe ao atual Gestor, diante da realidade financeira, programar o pagamento das despesas pendentes, respeitada a devida cronologia.

É de suma importância elucidar que a obrigação de efetuar os pagamentos é do Ente municipal, não importando em que gestão foi assumida a obrigação, pois o que se deve

apurar é a legalidade da despesa. A alternância de Poder não pode ser justificativa para a descontinuidade das atividades e dos serviços prestados à sociedade.

Importante ressaltar ainda, que a liquidação da folha de pagamento deverá ocorrer no mês em que for verificada a prestação efetiva do serviço, pelos empregados ou servidores públicos. No encerramento do exercício, o reconhecimento da obrigação de despesa obedecerá ao regime de competência, ao mês de referência em que a atividade foi efetivamente prestada, mesmo que o Gestor, na realização do gasto, indevidamente não tenha obedecido a execução orçamentária da despesa.

Para corroborar o entendimento aqui empossado, insta trazer a lume manifestação desta Casa de Controle, em sede de consulta, cujo pronunciamento foi emitido pela Diretoria de Assistência aos Municípios, no processo TCM nº 06913-16. Confira-se:

**Ressalta-se, por fim, que uma vez ocorrido o fato gerador, ou seja, a entrega do bem ou prestação do serviço, independentemente da legítima ocorrência das fases da despesa pública, (empenho e liquidação), deverá a administração municipal reconhecer a dívida, sob pena de ser a ela atribuído enriquecimento ilícito em detrimento de outrem, onde a ausência do referido registro poderá figurar ocultação de passivo. (grifos nossos)**

Neste ponto, cumpre pontuar que o art. 37, da Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, quanto aos fatos geradores ocorridos em exercícios anteriores, cuja execução orçamentária e patrimonial não foram executadas no período oportuno, dispõe o seguinte:

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.

A regulamentação deste artigo fora tratada no art. 22, do Decreto nº 93.872/86, nos seguintes termos:

Art. 22. 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 destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria.

§ 1º O reconhecimento da obrigação de pagamento, de que trata este artigo, cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

- a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
- c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Assim, são três as hipóteses em que o Administrador Público poderá realizar pagamento, pela utilização da dotação a título de “Despesas de Exercícios Anteriores”, a fim de suprir as eventuais omissões das unidades orçamentárias, resguardando o direito e a boa-fé dos credores, que não poderiam ser penalizados por atos ou omissões de que não foram responsáveis. São elas:

- a) despesas com saldo suficiente para atendê-las e não processadas no mesmo exercício financeiro (aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação);
- b) restos a pagar com inscrição interrompida (despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor);
- c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente (obrigações decorrentes de lei ou de contrato, reconhecidas pelo Gestor após o término do exercício em que foram geradas. Neste caso, é necessário, primeiro, reconhecê-las e, após, empenhá-las pela primeira vez à conta de Despesas de Exercícios Anteriores.).

Com efeito, a situação descrita na letra “c” parece amoldar-se na dúvida objeto da presente Consulta, quando não existe o reconhecimento da obrigação no seu momento apropriado; **de modo que sugere-se a regularização da despesa e seu pagamento por meio da possibilidade denominada Despesa do Exercício Anterior.**

Neste aspecto, alerte-se que a classificação em despesas de exercícios anteriores tem caráter excepcional, para resguardar o direito do credor de boa-fé, devendo ser utilizada de forma criteriosa. Para tanto, a Administração Pública deve registrá-la, em processo de natureza orçamentária, como despesas de exercícios anteriores - DEA.

No processo administrativo específico em que a despesa for legitimada, deverá constar relatório conclusivo discriminando a importância a ser paga; o nome, CPF ou CNPJ e endereço do credor; a data do vencimento do compromisso; a causa que motivou a inexistência do empenho, no elemento próprio, à conta do orçamento vigente à época. Na oportunidade, o pagamento será ordenado por ato da autoridade competente para efetuar o empenho da despesa, de acordo com o já citado §1º, do art. 22, do Decreto nº 93.872/86.

Portanto, a ausência de crédito próprio, para atender as despesas aqui versadas, ou a falta de seu processamento em época própria (empenho), ou ainda, a falta de inscrição em Restos a Pagar, não são impeditivos do adimplemento da obrigação pelo Poder Público, que pode e deve extinguir as despesas do exercício anterior, mediante utilização de dotação específica do exercício corrente, discriminada por grupo de natureza de despesa (no caso, Pessoal e Encargos Sociais), respeitada a ordem cronológica, dando-se preferência ao credor do débito mais antigo.

Tratando-se de reconhecimento de dívida ou de direito de credor não registrado no exercício anterior em contrapartida à respectiva variação patrimonial diminutiva, a gestão contábil deverá efetuar tal registro na conta de ajuste de exercícios anteriores, seguido de notas explicativas, relatando os fatos que deram causa ao lançamento.

No campo orçamentário, para regular pagamento de tais compromissos, deverá a Entidade proceder, obrigatoriamente, com os estágios de execução orçamentária em

dotação específica (Despesas de Exercício Anteriores – DEA). A Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 163/2001 estabelece o elemento de despesa 92, definido nos termos do mencionado art. 37, da Lei nº 4.320/64.

Reconhecendo o Executivo Municipal a legalidade da despesa e havendo no seu orçamento anual, considerando todas as programações do exercício corrente, recursos suficientes para arcar com os débitos decorrentes de exercícios anteriores, a contabilização da DEA é de sua inteira responsabilidade.

Inexistindo dotação orçamentária para a rubrica de Despesas de Exercícios Anteriores, deve o Gestor solicitar a abertura de créditos adicionais especiais, cuja fonte de recursos obedecerá à anulação de dotações de menor prioridade. Se a quitação total não for possível até o final do exercício em curso, seja por falta de recursos, seja por que a anulação de determinadas dotações comprometeria serviços essenciais à sociedade e à Administração, a parte não quitada será inscrita em Restos a Pagar, remetendo-se para o exercício seguinte.

Tendo em vista a natureza remuneratória das despesas aqui analisadas (inteligência do artigo 7º, XVII, da Constituição Federal), deve ser acrescido às demais despesas ordinárias com pessoal, para fins de cumprimento dos limites de gastos fixados na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal acréscimo deve ser efetuado tomando-se por base o exercício de competência da dívida, não o do seu pagamento.

Por último, impende rememorar que esta Assessoria Jurídica já se pronunciou em diversos pareceres consultivos sobre essa temática, a exemplo dos processos TCM nºs 07898e20 e 06528e19, cujos opinativos encontram-se disponíveis para leitura no site oficial do TCM-BA.

Diante de tudo quanto anteriormente exposto, à luz da sistemática que rege a matéria, pode-se concluir que:

1. As obrigações de despesas com servidores contratados não constituem compromissos isolados do responsável pela sua contratação, mas da Entidade da Federação, sendo obrigatório, portanto, o regular pagamento de todos os compromissos assumidos, mesmos que decorram de fatos geradores ocorridos em exercícios anteriores.
  
2. Quando se tratar de despesas cujo fato gerador tenha ocorrido em exercícios anteriores, sem registro na contabilidade, deve-se utilizar o elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores (DEA); e
  
3. Mesmo que efetivado como DEA, o adimplemento da folha salarial atrasada, tendo em vista sua natureza remuneratória (inteligência do artigo 7º, XVII, da Constituição Federal), deve ser acrescido às demais despesas ordinárias com pessoal, tomando-se por base o exercício de competência da dívida, para fins de cumprimento dos limites de gastos fixados na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Salvo melhor juízo, essa é a orientação da Assessoria Jurídica do TCM/BA, de caráter opinativo e orientativo, elaborada de acordo com os subsídios fornecidos pelo Consultente.

É o parecer. À consideração superior.

Salvador, 12 de março de 2021.

Tâmara Braga Portela  
Assessora Jurídica

Revisado por Alessandro Macedo – chefe da AJU