



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Secretaria Especial de Fazenda  
Secretaria do Tesouro Nacional  
Subsecretaria de Contabilidade Pública  
Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Nota Técnica SEI nº 53780/2020/ME

Assunto: **Em atenção ao Ofício 3ª PJTCSCAP n.º 0280/2020 do MPRJ – Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.** □

Senhora Subsecretária,

## SUMÁRIO EXECUTIVO

1. Essa Nota Técnica tem por objetivo esclarecer alguns aspectos relacionados ao tratamento do empenho na modalidade global, conforme estabelecido na Lei nº 4.320/64, e ainda com relação ao uso do mecanismo de Fonte/Destinação de Recursos e a necessidade de sua evidenciação na LOA- Lei Orçamentária Anual.
2. O citado Ofício solicita esclarecimentos desta Secretaria a fim de obter subsídios para instrução do Procedimento Administrativo nº 2017.01207742, instaurado para acompanhar a extensão, frequência, controle e transparência de repasses financeiros pelo Município do Rio de Janeiro para custeio e investimentos em ações e serviços públicos de saúde.

## DOS QUESTIONAMENTOS

3. Conforme já mencionado, o MPRJ solicitou os seguintes esclarecimentos, transcritos a seguir.
  - a) se há ato(s) normativo(s) vigente(s) nesta secretaria com os seguintes objetos:
    - i) obrigatoriedade de adoção por parte dos Entes municipais de empenho na modalidade global sempre que a despesa correspondente for daquela a ser liquidada e paga em parcelas regulares ao longo de todo exercício financeiro ou até em exercícios posteriores;
    - ii) obrigatoriedade de descrição precisa em LOA municipal das fontes de recursos que irão financiar ações e serviços públicos na área de saúde pública;
    - iii) obrigatoriedade de descrição precisa e detalhada em LOA municipal das ações governamentais a serem implementadas na área de saúde pública, de modo o tornar viável o controle do uso dos recursos que compõem a respectiva despesa pública;
  - b) caso não existam atos normativos sobre os temas acima indicados, informe:
    - i) qual o posicionamento desta Secretaria sobre a obrigatoriedade da utilização de empenho global nos casos de despesas a serem pagas, em parcelas, ao longo do exercício ou até em exercício posterior;
    - ii) qual o posicionamento desta Secretaria sobre a previsão em LOA de fontes de recursos não identificadas ou sem nomenclatura;

iii) qual o posicionamento desta Secretaria sobre a previsão em LOA de ações governamentais absolutamente genéricas, sem que se possa saber, com o mínimo de precisão, quais as políticas públicas estão abrangidas pela referida ação governamental.

## ANÁLISE

4. De antemão cabe salientar que esta Secretaria não possui normativos específicos quanto a todos os aspectos suscitados, portanto no que diz respeito à obrigatoriedade de utilização de empenho global e sobre a previsão em LOA de ações governamentais genéricas, o escopo se restringirá ao item b.

5. O primeiro questionamento diz respeito ao posicionamento sobre a obrigatoriedade da utilização do empenho global nos casos de despesas a serem pagas, em parcelas, ao longo do exercício ou até em exercício posterior. Neste sentido, destaca-se o art.60 da Lei nº 4.320/64:

*Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.*

*§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.*

*§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.*

*§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.*

6. O disposto no parágrafo destacado acima admite a possibilidade de que seja realizado o empenho global de despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento, entretanto, não fica explícito se o empenho se dará no valor total contratado ou se será restrito às parcelas do exercício financeiro vigente. Ao realizar uma construção sistêmica da própria Lei nº 4.320/64 e demais normativos que tratam sobre o tema, pode-se concluir que os empenhos globais devem contemplar as parcelas previstas dentro do exercício financeiro ao qual pertence a referida dotação orçamentária.

7. Em atenção ao Princípio da Anualidade Orçamentária, o qual se encontra espelhado nas disposições dos arts. 2º e 34 a 36, da Lei nº 4.320, de 1964 e no art. 27 do Decreto nº 93.872, de 1986, recomenda-se que não seja utilizada dotação orçamentária de um exercício financeiro para cumprir obrigações em exercícios financeiros futuros.

### **Lei nº 4.320, de 1964**

*“Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.”*

*“Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”*

*“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:*

*I - as receitas nêle arrecadadas;*

*II - as despesas nêle legalmente empenhadas.”*

*“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 sorvem a conta de créditos com vigência pluriênal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.”*

## **Decreto nº 93.872, de 1986**

*“Art. 27. As despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada.”*

8. A possibilidade de haver empenho de despesas, cuja obrigação só existirá em exercício diverso, vai de encontro ao princípio da anualidade orçamentária, já que as leis orçamentárias são anuais e estas consignam créditos para execução de despesas durante o exercício de sua vigência. Em casos excepcionais, a norma prevê a possibilidade de inscrição em restos a pagar relativos aos créditos orçamentários que não foram executados integralmente durante o exercício. Contudo, tais valores foram consignados no orçamento, ou sejam, constavam do planejamento orçamentário anual, o que difere substancialmente de despesas contratuais que estão previstas para serem de fato executadas ao longo de vários exercícios.

9. Logo, a prática de empenhar por seus montantes totais contratos ou despesas sujeitas a parcelamento que excedem o exercício financeiro pode gerar o uso excessivo dos Restos a pagar não processados, o que sob a ótica do planejamento orçamentário-financeiro deveria ser estritamente residual, já que além de comprometer o orçamento do exercício seguinte ainda há implicações fiscais importantes, principalmente ao final do mandato, pois os restos a pagar acabam por representar um orçamento paralelo, dificultando a execução do orçamento planejado. Tal entendimento encontra conformidade nos dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, corroborado pelo descrito no Manual de Demonstrativos Fiscais- MDF.

### **LC nº 101, de 2000**

*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.*

*Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.*

*Art. 55. O relatório conterá:*

*III - demonstrativos, no último quadrimestre:*

*a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;*

*b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:*

*1) liquidadas;*

*2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;*

*3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;*

*4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;*

10. Já o MDF, 11ª Edição, válida para 2021, traz as seguintes orientações:

*“Ressalta-se que o limite de inscrição em restos a pagar citado no art. 25, §1º, inciso IV, alínea “c” da LRF, está relacionado ao disposto no art. 1º, §1º da mesma*

*lei, que estabelece como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada, a transparência, o cumprimento das metas e a obediência aos limites, e também ao disposto no art. 9º, também da LRF, que estabelece a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira caso seja verificado ao final de cada bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais. Dessa forma, a verificação da existência de disponibilidade de caixa para a inscrição em restos a pagar deve acontecer em todos os exercícios.*

*Observa-se então, como regra geral, que as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte, por meio da inscrição em restos a pagar, com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.”*

*“As obras e prestações de serviços plurianuais que ultrapassem o período estabelecido para a Lei Orçamentária Anual devem ser precedidas do cronograma físico-financeiro determinado pela Lei 8.666/93. Nesses casos, a disponibilidade de caixa será afetada não pelo valor total da obra ou serviço, mas pela parte ou fração do orçamento que corresponda à parte do cronograma orçamentário-financeiro do exercício financeiro. Não se pode exigir disponibilidade de caixa para as parcelas do investimento que deverão ser objeto de crédito em orçamentos futuros. Nesse mesmo sentido, parcelas de dívida que deverão ser pagas no exercício seguinte, conforme o cronograma constante do contrato, não entram no cálculo da disponibilidade de caixa do final do exercício anterior, considerando que elas serão cobertas pelo orçamento do exercício seguinte.”*

*“Já o art. 42 da LRF limita que o ente contraia obrigação de despesa que não possa ser paga integralmente no exercício ou cujo montante seja superior à suficiente disponibilidade de caixa para seu pagamento no exercício seguinte. Para a verificação do cumprimento do art. 42, deve-se comparar as obrigações financeiras contraídas e ainda não pagas com a disponibilidade de caixa existente.”*

11. Logo, entende-se que as obrigações de despesas contraídas, citadas no art. 42 da LRF, referem-se às obrigações presentes que, por força de lei ou de outro instrumento, devem ser extintas até o final do exercício financeiro de referência do demonstrativo. Caso as obrigações não sejam cumpridas integralmente dentro do exercício, o citado artigo dispõe que deve ser deixada suficiente disponibilidade de caixa para o pagamento no exercício seguinte. Tais práticas corroboram para responsabilidade na gestão fiscal, que pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

12. Quanto aos demais questionamentos, referem-se à descrição das ações governamentais na Lei Orçamentária Anual – LOA e à discriminação das respectivas fontes de recursos para custeá-las. Em regra, normas relativas à forma de descrever as ações governamentais na LOA são mais afetadas às áreas de programação orçamentária, mas no que diz respeito à classificação de fontes/destinação de recursos e dentro das competências da Secretaria do Tesouro Nacional, recentemente foi publicada a Nota Técnica 28794/2020/ME, que traz orientações acerca da Portaria da STN que estabelece rol mínimo de fontes de recursos a ser observado na Federação para identificação dos recursos de natureza federal vinculados a ações e serviços públicos de saúde repassados no bojo da Ação 21C0. Na sequência foi publicada a Portaria STN nº 394, de 17 de julho de 2020, que estabeleceu um rol mínimo de fontes de recursos.

13. A referida Nota Técnica contextualiza a necessidade de criação de um rol padronizado de fontes de recursos a ser aplicado pelos entes da Federação, a fim de que seja possível a verificação da aplicação dos recursos, ou seja, melhor transparência e comparabilidade das informações. O respaldo para a determinação de que é necessária a utilização do mecanismo de fontes de recursos está no art.8º da LRF:

*Art. 8º [...] Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.*

14. Nesse sentido, o MCASP 8ª edição, com vigência a partir do exercício de 2020, dispõe o seguinte:

*A classificação orçamentária por fontes/destinações de recursos tem como objetivo de identificar as fontes de financiamento dos gastos públicos. As fontes/destinações de recursos reúnem certas Naturezas de Receita conforme regras previamente estabelecidas. Por meio do orçamento público, essas fontes/destinações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.*

*Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados. Assim, o mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa correlacionada, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária e da correta aplicação dos recursos vinculados. [...]*

*Todavia, apesar de obrigatória a instituição de mecanismo de fonte/destinação de recursos para controle da origem e destinação dos recursos públicos, ainda não consta na legislação do país um modelo de classificação obrigatório a ser adotado por toda a Federação. Assim, cada ente tem a obrigatoriedade de estabelecer o seu próprio controle de recursos por fonte/destinação de recursos, sendo-lhe facultado adotar modelo próprio ou seguir o modelo adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para fins de consolidação das contas públicas, constante do site do Siconfi, utilizado para recepção de informações por meio da Matriz de Saldos Contábeis. A adoção de um modelo pela STN para classificação por fonte/destinação de recursos se revela imprescindível ao cumprimento de sua competência para consolidação das contas públicas, nacional e por esfera de governo, especialmente no correto cálculo das disponibilidades por destinação de recursos (DDR), com a concomitante implementação e utilização das contas de controle do PCASP, bem como elaboração adequada de relatórios fiscais obrigatórios.*

15. Portanto, percebe-se que é fundamental o controle dos recursos públicos por meio do mecanismo de Fontes/Destinação de recursos, o que é ratificado pela iniciativa recente desta Secretaria em normatizar o tema e estabelecer um rol padronizado a ser utilizado pelos entes da Federação. Ressalta-se que Portaria STN nº 394, de 17 de julho de 2020, estabeleceu um rol mínimo de fontes de recursos para identificação dos recursos de natureza federal vinculados a ações e serviços públicos de saúde repassados no bojo da Ação 21C0, mas que o rol padronizado, abarcando todas as áreas de atuação governamental, de aplicação para União, Estados, Distrito Federal e Municípios está em processo de elaboração e em breve será estabelecido em normativo específico.

## **ENCAMINHAMENTO**

16. Submete-se a análise dos questionamentos suscitados pelo Ministério Público do Rio de Janeiro, cujo entendimento foi descrito nos parágrafos 4 ao 15, a fim de responder ao Ofício citado.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

GABRIELA LEOPOLDINA ABREU

Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis Aplicados à Federação

De acordo.

Documento assinado eletronicamente

CLÁUDIA MAGALHÃES DIAS RABELO DE SOUSA

Coordenador de Suporte às Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

De acordo. Encaminhe-se à Subsecretária de Contabilidade Pública para apreciação.

Documento assinado eletronicamente

RENATO PEREZ PUCCI

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Ciente. De acordo.

Documento assinado eletronicamente

GILDENORA BATISTA DANTAS MILHOMEM

Subsecretária de Contabilidade Pública



Documento assinado eletronicamente por **Renato Perez Pucci, Coordenador(a)-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**, em 27/11/2020, às 16:54, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Claudia Magalhaes Dias Rabelo de Sousa, Coordenador(a) de Suporte às Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**, em 27/11/2020, às 17:01, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Gabriela Leopoldina Abreu, Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis**, em 27/11/2020, às 17:29, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Gildenora Batista Dantas Milhomem, Subsecretário(a) de Contabilidade Pública**, em 27/11/2020, às 18:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orqao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orqao_acesso_externo=0), informando o código



verificador **12084167** e o código CRC **DBE22719**.

---

Referência: Processo nº 17944.104602/2020-30.

SEI nº 12084167