



**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SECRETARIA DE ORIENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 230/2019

Referência : Correio eletrônico. PGEA nº 0.02.000.000162/2018-19.

Assunto : Contábil. Empenho da despesa com energia elétrica, telefonia, água e esgoto. Princípios da competência e da anualidade.

Interessado : Secretaria Estadual. Procuradoria da República em Roraima.

Trata-se de consulta enviada pelo Senhor Secretário Estadual da Procuradoria da República em Roraima sobre a possibilidade de considerar o mês de faturamento indicado na fatura de energia elétrica, telefonia, água encanada e esgoto para o empenho da despesa, em razão da respectiva medição englobar os últimos dias do ano encerrado e os primeiros dias do ano subsequente, nos seguintes termos:

No período entre final de um exercício e início do exercício subsequente, as notas fiscais dos meses de janeiro de contratos de serviços continuados de energia elétrica, água e telefonia faturam em alguns casos períodos de metade de um mês a metade de outro mês. Por exemplo, fatura de energia elétrica de Janeiro com medição de 14 de dezembro de 2017 a 14 de janeiro de 2018.

A lei 4.320/64 estabelece em seu Art. 35. que “Pertencem ao exercício financeiro: (...) II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Em certa interpretação do princípio da anualidade, os serviços prestados em 2017 devem ser pagos com orçamento de 2017 e os serviços prestados em 2018, com orçamento de 2018. Entretanto, entendo que criar empenhos separados para pagamento de mesma fatura, causa trabalho desnecessário, ferindo a eficiência do serviço público.

Dessa forma, indago: podemos considerar as faturas de energia, água encanada e esgoto e telefonia pelo mês de faturamento indicado na fatura, desconsiderando assim o período de medição, ou seja, pagar toda a fatura do mês de janeiro com recursos do próximo exercício, mesmo que parte da medição considere dias do exercício atual?

2. Em exame, primeiramente, cumpre informar que a execução orçamentária da despesa e a assunção de compromisso devem ser registradas no SIAFI segundo o regime de

competência¹, ou seja, considerando o momento da ocorrência dos respectivos fatos geradores, com seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, em observância, especialmente, ao disposto no art. 50, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) c/c o art. 5º da Lei nº 13.707/2018 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2019), a seguir transcritos, com os pertinentes destaques.

LEI COMPLEMENTAR nº 101/2000 (LRF)

Seção II

Da Escrituração e Consolidação das Contas

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - (...)

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

LEI Nº 13.707/2018 (LDO para 2019)

Art. 5º Os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social compreenderão o conjunto das receitas públicas, bem como das despesas dos Poderes, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, das empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional, devendo a correspondente execução orçamentária e financeira, da receita e da despesa, ser registrada na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi.

3. Nesse sentido, para deslinde da questão posta, é oportuno trazer a lume os procedimentos contábeis referentes à despesa orçamentária, estabelecidos na Parte I (Procedimentos Contábeis Orçamentários) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, válido a partir do exercício de 2019, além da legislação pertinente ao assunto, vejamos:

¹ É o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. (MCASP – Parte V – Demonstrações Contábeis – Item 1.2. Definições, p. 403.)

4.5. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/1964 estabelece a vinculação da despesa orçamentária a determinado exercício financeiro:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: (...)

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

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.

(...)

No setor público, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação, de acordo com a Lei nº 4.320/64.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Entretanto, a ótica implementada pela Lei nº 4.320/1964 não é suficiente para a correta mensuração, avaliação e registro dos fatos contábeis do setor público. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o regime da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos sobre o patrimônio são reconhecidos quando ocorrem, independentemente de recebimento ou pagamento. Nessa lógica, também não há exigência de que as despesas orçamentárias sejam empenhadas ou que as receitas orçamentárias sejam efetivamente arrecadadas para que haja o devido reconhecimento sob o ponto de vista patrimonial.

Destarte, apesar do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 referir-se ao regime orçamentário, ressalte-se que o regime contábil (patrimonial) deve ser aplicado ao setor público em sua integralidade para reconhecimento de fatos contábeis.

(...)

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva (VPD) ou aumentativa (VPA) em razão do fato gerador e de sua consequência para o patrimônio, conforme tratado na Parte II deste manual. (Grifou-se)

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

LEI Nº 4.320/1964

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.

(...)

TÍTULO IV

Do Exercício Financeiro

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele 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 plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

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.

(...)

CAPÍTULO III

Da Despesa

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Art. 59 (...)

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.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado flota

de empenho"que indicará o nome do credor; a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. (Grifos acrescidos)

DECRETO Nº 825/1993

Art. 1º Os créditos orçamentários serão utilizados de acordo com as normas de execução da despesa pública e com o disposto neste decreto, observando-se rigorosamente o princípio da anualidade da lei orçamentária.

(...)

DECRETO Nº 93.872/1986

(...)

Art. 21. Pertencem ao exercício financeiro as despesas nela legalmente empenhadas.

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.

SEÇÃO II

Empenho da Despesa

Art. 23. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços, cujo custo excede aos limites previamente fixados em lei.

Parágrafo único. Mediante representação do órgão contábil, serão impugnados quaisquer atos referentes a despesas que incidam na proibição do presente artigo.

Art. 24. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

Parágrafo único. Em caso de urgência caracterizada na legislação em vigor, admitir-se-á que o ato do empenho seja contemporâneo à realização da despesa.

Art. 25. O empenho importa deduzir seu valor de dotação adequada à despesa a realizar, por força do compromisso assumido.

Art. 26. O empenho não poderá exceder o saldo disponível de dotação orçamentária, nem o cronograma de pagamento o limite de saques fixado, evidenciados pela contabilidade, cujos registros serão acessíveis às respectivas unidades gestoras em tempo oportuno.

Parágrafo único. Exclusivamente para efeito de controle da programação financeira, a unidade gestora deverá estimar o prazo do vencimento da obrigação de pagamento objeto do empenho, tendo em vista o prazo fixado para o fornecimento de bens, execução da obra ou prestação do serviço, e o normalmente utilizado para liquidação da despesa.

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.

(...)

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 cursos 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.

SEÇÃO III

Liquidação da Despesa

Art. 36. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito ou da habilitação ao benefício.

§ 1º A verificação de que trata este artigo tem por fim apurar:

- a) a origem e o objeto do que se deve pagar;*
- b) a importância exata a pagar; e*
- c) a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.*

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base:

- a) o contrato, ajuste ou acordo respectivo;*
- b) a Nota de Empenho;*
- c) o documento fiscal pertinente;*
- d) o termo circunstanciado do recebimento definitivo, no caso de obra ou serviço de valor superior a Cz\$350.000,00 (trezentos e cinquenta mil cruzados) e equipamento de grande vulto, ou o recibo, nos demais casos.*

(...)

SEÇÃO VIII

Restos a Pagar

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.

(...)

4. Da leitura dos citados normativos, pode-se inferir que se aplica o regime de competência às despesas orçamentárias, devendo estas serem registradas no SIAFI, em razão do fato gerador.

5. Por sua vez, o uso da dotação especificada na Lei Orçamentária Anual (LOA) deve pautar-se pelo princípio da anualidade do orçamento, previsto nos artigos 165, inciso III, da Constituição Federal de 1988, bem como nos artigos 2º, 34 e 35 da Lei nº 4.320/1964 e no art. 1º do Decreto nº 825, de 1993.

6. Assim, tem-se que, a rigor, devem ser observadas as datas do uso efetivo da energia elétrica, telefonia, água encanada e esgoto, especificadas nas respectivas medições, e não os meses de faturamento indicados nas faturas apresentadas pelas empresas, para fins de comprometimento dos recursos orçamentários.

7. Desse modo, em regra, no caso das faturas que englobem despesas de dois exercícios, deve-se pagar, proporcionalmente, com recursos provenientes de restos a pagar não processados, conforme estabelecido na Lei nº 4.320/1964 e no Decreto nº 93.872/1986, os valores correspondentes ao consumo de energia, telefonia, água encanada e esgoto ocorrido no exercício anterior e, com o orçamento vigente, aqueles relativos ao consumo do exercício.

8. Em face do exposto, somos de parecer que, via de regra, as despesas orçamentárias em pauta devem ser segregadas observando o exercício financeiro de fornecimento ou prestação dos serviços.

É o Parecer que submetemos à consideração superior.

Brasília, 27 de março de 2019.

MARIA IVANILDA ALVES DA SILVA
Chefe da Divisão de Normas e Procedimentos
Contábeis – Substituta

SEBASTIÃO PEREIRA DOS SANTOS
Coordenador de Controle e Análise
Contábil – Substituto

De acordo.
À consideração do Senhor Auditor-Chefe.

Aprovo.
Transmita-se à PR/RR.

Em 27/3/2019.

MARA SANDRA DE OLIVEIRA
Secretária de Orientação e Avaliação

SEBASTIÃO GONÇALVES DE AMORIM
Auditor-Chefe



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00000750/2019 PARECER nº 230-2019**

.....
Signatário(a): **SEBASTIAO PEREIRA DOS SANTOS**

Data e Hora: **28/03/2019 15:01:54**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **MARIA IVANILDA ALVES DA SILVA**

Data e Hora: **28/03/2019 15:02:32**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **MARA SANDRA DE OLIVEIRA**

Data e Hora: **28/03/2019 14:18:04**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **SEBASTIAO GONCALVES DE AMORIM**

Data e Hora: **27/03/2019 16:22:58**

Assinado com certificado digital

.....
Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave 42015581.13F27613.D970662E.2BB85D9E