

CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE RESTOS A PAGAR E DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES À LUZ DO DIREITO E DA APLICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

**(Convergences and Divergences between Outstanding Payables and Expenses from
Previous Fiscal Years in the Light of Law and Budgetary Application)**

Felipe Barreto Coutinho de Lima¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Do Princípio da Anualidade Orçamentária; 3. Das Especificidades dos Restos a Pagar; 4. Das Especificidades das Despesas de Exercícios Anteriores; 5. Estudo de Caso – Abono Salarial; 5.1. Da Análise do Caso Concreto; 6. Da Pesquisa sobre a Interseção dos Institutos Orçamentários; 7. Conclusão; 8. Referências.

Resumo:

O presente artigo analisa a conformação normativa dos institutos orçamentários restos a pagar e despesas de exercícios anteriores, de modo a reconhecer suas qualidades constitutivas, com objetivo de alcançar a compreensão sobre a possibilidade de convergência dos institutos diante de uma situação concreta. Para tal alcance, além do estudo dos institutos, o princípio da anualidade orçamentária é examinado, e, no âmbito da aplicabilidade, o estudo de caso sobre abono salarial, em razão de sua repercussão. Também se realiza uma pesquisa qualitativa com os coordenadores de orçamento dos ministérios, a fim de colher a percepção sobre a viabilidade de convergência dos institutos. Por fim, restos a pagar e despesas de exercícios anteriores apresentam regramento específico; entretanto, em situações concretas, verifica-se a possibilidade de despesas de exercícios anteriores serem inscritas em restos a pagar, caracterizando como única direção respaldada pelo direito financeiro, não sendo possível, assim, restos a pagar serem reconhecidos como despesas de exercícios anteriores.

Palavras-chave: Princípio da anualidade; Restos a Pagar; Despesas de Exercícios Anteriores; Abono Salarial.

Abstract:

The present article analyzes the normative framework of the budgetary instruments "restos a pagar" (outstanding payables) and "despesas de exercícios anteriores" (expenditures from previous fiscal years), in order to understand the specific characteristics of each, with the aim of comprehending the possibility of convergence between these instruments in a concrete situation. To achieve this, in addition to studying the instruments themselves, it was necessary to examine the principle of budgetary annuality and, in terms of applicability, conduct a case study on the salary bonus due to its impact on these instruments. A qualitative survey was also conducted with the budget coordinators of various ministries to gather their perceptions regarding the feasibility of convergence between the instruments. In

¹ Bacharel em Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP/DF. Servidor público federal; cargo de Auditor Federal de Finanças e Controle, da Controladoria Geral da União – CGU. Especialista em Semiótica e Análise do Discurso pela Faculdade Metropolitana – FAMMESP. Especialista em Administração Pública pelo Instituto de Educação Superior de Brasília – IESB. Tecnólogo em Gestão de Petróleo, Gás e Energia pela Universidade Veiga de Almeida – UVA. O presente artigo venceu o 18º Concurso de Trabalho de Conclusão de Curso do IDP, alcançando a 3ª colocação de melhor trabalho.

conclusion, "restos a pagar" and "despesas de exercícios anteriores" are governed by specific regulations; however, in concrete situations, it is possible for expenditures from previous fiscal years to be registered as "restos a pagar," which constitutes the only direction supported by financial law. Conversely, it is not possible for "restos a pagar" to be recognized as expenditures from previous fiscal years.

Keywords: Principle of annuality; Outstanding payables; Expenditures from previous fiscal years; Salary bônus.

1 INTRODUÇÃO

O direito financeiro confere o regramento necessário aos entes federativos construir políticas públicas de médio prazo, priorizarem programas e estimarem rendas e proporem despesas, mediante a elaboração das peças orçamentárias².

Dentre as temáticas típicas do direito financeiro, merecem aprofundamento e estudo detido os institutos orçamentários³ chamados Restos a Pagar (RP) e Despesas de Exercícios Anteriores (DEA). Pois o manuseio dos institutos deve ocorrer em contextos de excepcionalidade, mediante o atendimento de requisitos específicos. Contudo, no plano fático, é possível constatar seus empregos em situações disfuncionais, em procedimentos não amparados pelo direito, atraindo, por conseguinte, a atuação do Tribunal de Contas da União (TCU), como se observa pelo Acórdão nº 521/2024 Plenário, a ser tratado em item à frente.

De modo a contribuir para a compreensão e aplicação dos institutos, estruturando suas características próprias e analisando conceitos orçamentários de distinção entre eles, o artigo analisa o arcabouço jurídico pertinente. Além disso, estabelece um diálogo com as fontes de estudiosos e com a jurisprudência do TCU. Objetiva, com isso, apoiar o gestor público na conformação de casos concretos aos preceitos normativos, mas também contribuir para uma condução fiscal responsável.

Para alcançar tal objetivo, parte-se da seguinte indagação: dada a possível natureza próxima dos conceitos de RP e DEA, talvez o gestor público possa encontrar dificuldade em classificar determinada despesa como RP ou DEA; diante disso, seria possível a simultaneidade de classificação de uma despesa como RP mas também DEA? Haveria discricionariedade do gestor em tal ato?

Para atingir a resposta, além de estudar RP e DEA, será necessário também o estudo do princípio da anualidade orçamentária, visto que se constituem em situações de mitigação ao princípio, devendo atrair, por conseguinte, postura mais cometida pelo gestor público no uso dos institutos.

Também analisa um estudo de caso relativo à política pública de abono salarial, em razão do volume de recursos públicos⁴ envolvidos em sua execução e os efeitos decorrentes da

² São elas: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

³ Chamei de instituto orçamentário a referência dada a Restos a Pagar (RP) e a Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), com o propósito de conferir maior fluidez e clareza.

⁴ Por exemplo, em 2025, o volume de recursos será de R\$ 30,7 bilhões, conforme notícia governamental ([link](#)).

possibilidade de inscrição da despesa como RP ou de reconhecimento de DEA; reverberando no cumprimento no planejamento orçamentário de um dado exercício, ao competir dotação com programas do período. Outro aspecto é o resultado atingido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) na decisão da política pública, pois, em virtude do caráter vinculante de seu julgado para a Administração Pública federal, em situações semelhantes, seu entendimento deverá ser aplicado. Além disso, o estudo proporciona a visão de diferentes órgãos públicos federais sobre a questão.

Por fim, apresenta uma pesquisa de opinião dos Coordenadores federais de orçamento dos ministérios, com o propósito de colher a compreensão do manuseio simultâneo de RP e DEA.

2 DO PRINCÍPIO DA ANUALIDADE ORÇAMENTÁRIA

O Direito Financeiro, como qualquer ramo do direito, é sistematizado mediante fundação alicerçada em princípios. Segundo Silva (2003; p. 612), a literatura jurídica brasileira os define como mandamentos nucleares ou disposições fundamentais de um sistema; em síntese, “princípios seriam as normas mais fundamentais do sistema”. Ainda segundo o autor, no direito brasileiro a distinção entre princípios e regras se situa no grau de generalidade, abstração ou de fundamentalidade, constituindo aqueles em deveres *prima facie*⁵.

Para o presente artigo, faz-se necessário o estudo do princípio da anualidade (ou da periodicidade⁶), visto seu relacionamento intrínseco com os institutos orçamentários a serem analisados, mas também pelo fato de ter sido invocado por todos os agentes presentes no estudo de caso tratado mais à frente.

Como o próprio nome indica, trata-se do estabelecimento de um marco temporal, com início e fim para o processamento regular do orçamento, revelando, assim, uma natureza periódica.

⁵ Segundo Silva (2003; p. 619), “isso significa que, diante das possibilidades do caso concreto, o dever pode não se revelar um dever definitivo, realizável”..

⁶ Há autores que utilizam também esta nomenclatura: BARBOSA (2017); CAMPOS (2021); CONTI (2019); NASCIMENTO (2022); PASCOAL (2019); RAMOS FILHO (2023) e SANTOS (2005).

Estudiosos⁷ e a jurisprudência⁸ do TCU extraem a fundamentação constitucional do princípio da anualidade⁹ no art. 165, inciso III, determinando que o orçamento seja anual. E na Lei nº 4.320/1964, art. 2º, caput, afirmando-o expressamente. Assim, periodicamente haverá uma programação de receitas e despesas, construída em conjunto com todos os Poderes¹⁰ do ente federativo, cuja iniciativa legislativa¹¹ competirá privativamente ao chefe do Poder Executivo.

Dessa maneira, a necessidade de elaboração, votação e aprovação periódica da peça orçamentária ressalta a dimensão política do princípio, visto que confere ao Poder Legislativo o dever de controlar e legitimar a execução das atividades da Administração Pública. Segundo Nascimento (2022, p. RB-3.6):

[...] a própria democracia sai fortalecida pela renovação anualizada do pedido para liberação dos recursos públicos ao parlamento em razão do embate constante das forças ali representativas da sociedade que vislumbram a possibilidade de renovar periodicamente os interesses que defendem.

A periodicidade imposta pelo princípio da anualidade, estabelecendo o marco de início e fim da vigência da peça orçamentária, encontra-se disciplinada no art. 34 da Lei nº 4.320/1964, afirmando que coincidirá com o ano civil¹² (1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano). Segundo Giacomoni (2025, p. 66), “a anualidade orçamentária é uma regra de aceitação praticamente unânime entre as nações modernas”, contudo, destaca que o seu período de vigência varia entre os países, mas, na maioria, há coincidência entre o ano financeiro e o ano civil. Contudo, o autor indica alguns países que adotam exercício financeiro diverso ao ano civil: 1º de julho a 30 de junho, na Itália e na Suécia; 1º de abril a 31 de março, na Inglaterra e Alemanha, e 1º de outubro a 30 de setembro, nos Estados Unidos. Isso ressalta que período para vigor o orçamento resulta de uma deliberação política, nada impedindo que a Lei Complementar prevista no art. 165, § 9º, I, da CF/1988, quando entrada em vigor, estabeleça período diverso ao ano civil.

⁷ Os autores são: ABRAHAM (2025, p. 272); COELHO (2024, p. 52); CONTI (2019, p. RL-1.17); GIACOMONI (2025, p. 66); LIMA (2020, p. 63); SACUNO LUZ (2017, p. 21) e PISCITELLI (2023, p. 48).

⁸ Acórdãos nº 1.106/2024, nº 130/2021, nº 2.033/2019, nº 597/2017, nº 2.267/2016, nº 2.823/2015, todos do Plenário da Corte de Contas.

⁹ OLIVEIRA (2015) entende que o princípio da anualidade se encontra ultrapassado, não o havendo mais.

¹⁰ No âmbito da União: Câmara dos Deputados – art. 51, IV, da CF/88; Senado Federal – art. 52, XIII, da CF/88; Poder Executivo – art. 84, II, da CF/88; Poder Judiciário – art. 99 da CF/88; Ministério Público – art. 127, §§ 2º a 6º, da CF/88; Defensoria Pública – art. 134, §§ 2º e 3º, da CF/88.

¹¹ Na forma do art. 84, XXIII, da CF/88.

¹² Definição prevista na Lei nº 810/1949.

O art. 35 da Lei nº 4.320/1964 prevê que as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas pertencerão ao exercício financeiro de sua ocorrência. Tal dispositivo revela a dimensão financeira do princípio.

Tal dimensão é melhor esclarecida pela jurisprudência¹³ do TCU, pois entende que, em função do princípio da anualidade, a regra é a ocorrência de todos os estágios da execução da despesa – empenho¹⁴, liquidação¹⁵ e pagamento¹⁶ – dentro de um mesmo exercício financeiro. Nesse contexto, créditos autorizados cujas dotações não forem empenhadas, em regra, perderão sua eficácia ao término do exercício, em atendimento ao princípio da anualidade.

Ainda em sua dimensão financeira, é possível acrescer novos alcances interpretativos, em razão da evolução do direito financeiro.

A Emenda Constitucional (EC) nº 100/2019, pelo art. 165, § 10, ao determinar que a Administração tenha o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, trouxe um caráter impositivo à execução de despesas primárias discricionárias, excetuando, tal imposição, diante de impedimentos de ordem técnica que sejam devidamente justificados, além de subordinarem a cumprimento das metas fiscais. Cita-se também a obrigatoriedade de execução das emendas individuais, trazida pela EC nº 86/2015, alterada pela EC nº 126/2022, contida no art. 166, § 11; assim como para as emendas de bancada, na forma da EC nº 100/2019, pelo art. 166, § 12.

Além disso, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) traz em seu art. 17 as despesas obrigatórias de caráter continuado, relevando o aspecto perene da execução de certas despesas, por força de imposição legal, afastando eventual discricionariedade do gestor em não as executar. E o art. 8º, § 2º, da LRF, afasta possibilidade de limitação de empenho às despesas oriundas de comandos constitucionais e legais, de pagamento do serviço da dívida, de inovação e desenvolvimento científico e tecnológico, além das ressalvas indicadas pela lei de diretrizes orçamentárias. O afastamento da limitação de empenho reforça o dever de execução de tais exceções.

¹³ Acórdãos nº 1.106/2024, inciso III, item 1.1; nº 130/2021; nº 2.267/2016, item 7.32 (*contrario sensu*); nº 2.823/2015, item 11 (*contrario sensu*); todos do Plenário.

¹⁴ Art. 58 da Lei nº 4.320/1964: "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".

¹⁵ Art. 63, caput, da Lei nº 4.320/1964: "A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito".

¹⁶ Art. 64, caput, da Lei nº 4.320/1964: "A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga".

Com isso, é possível conferir ao princípio da anualidade um novo matiz à sua dimensão financeira: a vinculação de uma despesa a um exercício financeiro determinado. Assim, além de atender a regra geral de percorrer os estágios da despesa (empenho, liquidação e pagamento) dentro de um mesmo exercício; haverá despesas que obrigatoriamente deverão ser executadas em um exercício específico, conforme as previsões trazidas pelas ECs anteriores e/ou pela LRF, afastando a discricionariedade do gestor público em executá-las ou não.

A peça orçamentária, sendo um instrumento de planejamento, constitui-se em uma expectativa de concretização, prevendo o *quantum* arrecadatório e autorizando despesas futuras. Contudo, a realidade da Administração Pública pode materializar situações de mitigação a esse princípio.

De modo a abarcar tais situações, em face dos imperativos econômicos, políticos, sociais, entre outros, as normas de regência trazem as seguintes exceções ao princípio da anualidade:

- créditos especiais e extraordinários promulgados nos últimos quatro meses do exercício, caso haja saldos ao final desse período, seus limites poderão ser reabertos e incorporados ao orçamento do exercício subsequente, na forma prevista no art. 167, § 2º, da CF/88; essa mitigação é corroborada por estudiosos¹⁷ e pela jurisprudência¹⁸ do TCU; destaca-se que nessa hipótese é transferido para o exercício posterior o saldo de tais créditos, ou seja, autorizações de gasto que ainda não percorreram qualquer dos estágios da despesa pública, não havendo, por conseguinte, nem a constituição de empenho;
- os restos a pagar, previstos no art. 36, caput, da Lei nº 4.320/1964, conforme entendimento de estudiosos¹⁹ e da jurisprudência²⁰ do TCU; aqui embora o empenho tenha ocorrido no exercício do respectivo orçamento autorizativo, os estágios de liquidação (a depender do caso) e de pagamento serão realizadas em exercícios subsequentes; e, diferentemente do item anterior, em que ainda não há um vínculo orçamentário formado entre o ente (devedor) e o credor, nos restos a pagar tal relação já está constituída, mediante empenho,

¹⁷ Os autores são CAMPOS (2021); CARVALHO (2019); NASCIMENTO (2022) e PASCOAL (2019).

¹⁸ Acórdãos nº 1.649/2024, nº 1.106/2024 e nº 710/2023, todos do Plenário da Corte de Contas.

¹⁹ Os autores são: CAMPOS (2021) e CARVALHO (2019).

²⁰ Acórdãos nº 293/2025, nº 1.106/2024, nº 130/2021, nº 2.033/2019, nº 1.793/2019 e nº 2.267/2016.

consubstanciando em um ato administrativo concreto, decorrente de celebração de contratos, convênios, acordos ou ajustes; ademais, os restos a pagar não se incorporam aos orçamentos subsequentes, mas correm em paralelo a estes;

- previsão de despesas de investimentos para exercícios subsequentes, contida no art. 165, § 14, da CF/88, incluído pela EC nº 102/2019; a categoria é apresentada por estudiosos²¹ e pela jurisprudência²² do TCU; segundo Nascimento (2022):

a regra é mais uma tentativa de estimar os custos para a execução dos investimentos de longo prazo cuja administração e operacionalização no país ainda são um grande problema, a exemplo das obras da União que se arrastam por anos a fio.

- DEA – dentre os autores pesquisados, conforme relação trazida em apêndice²³, bem como a jurisprudência do TCU, não foi localizada menção expressa de que as despesas de exercícios anteriores configurariam como casos de mitigação ao princípio da anualidade; contudo, levando-se em conta o conhecimento trazido por este artigo, considera-se haver subsídio suficiente para um pronunciamento sobre a questão;
- Novo Regime Fiscal Sustentável - decorrente da promulgação da Lei Complementar nº 200/2023, que regulamentou o art. 6º da Emenda Constitucional nº 126/2022; o novo regime substitui o Regime de Teto de Gastos, instituído em 2016, trazendo, segundo Arnone e Marchezine (2025), “um modelo anticíclico, flexível e tecnicamente calibrado, alinhado às boas práticas internacionais de regras fiscais”; o novo regime mitiga o princípio ao estipular que a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) estabeleça metas anuais de resultado primário para um período de quatro exercícios financeiros, a contar ao que se referir, a fim de manter sustentável a trajetória da dívida pública; tal disposição acarretará necessidades de conformação dos orçamentos vindouros aos ditames da política fiscal; ademais, a elaboração do orçamento anual deverá observar parâmetros do orçamento anterior, com o propósito de estipular os limites individualizados de dotação para as despesas primárias.

²¹ Os autores são: ABRAHAM (2025); CARVALHO (2019); NASCIMENTO (2022); RAMOS FILHO (2023).

²² Acórdãos nº 2.103/2024, nº 1.106/2024, nº 1.793/2019, todos do Plenário da Corte de Contas.

²³ Para maiores informações acesse o Apêndice [\(link\)](#).

O princípio da anualidade, conforme visto, abarca duas dimensões, política e financeira. Em relação à primeira, por DEA não constituir despesa fixada no orçamento vigente, não foi submetida ao escrutínio das casas parlamentares; assim, tal despesa carece de uma das dimensões contidas no princípio, revelando, com isso, mitigação a ele. Em relação à segunda, em que pese os estágios de DEA serem realizados no exercício vigente, atendendo, a princípio, a sua dimensão financeira; a obrigação que originou DEA se vincula a exercício pretérito, ou seja, é uma despesa extemporânea em relação ao exercício de seu processamento, conforme novo alcance interpretativo dado a essa dimensão. Fato que reforça o seu status de excepcionalidade.

O entendimento exposto encontra apoio em pronunciamentos do TCU, como o Acórdão nº 2.457/2019 Plenário, que caracteriza DEA em “procedimento excepcional no processo orçamentário”; pois, além de não encontrar respaldo no orçamento vigente, concorre recursos com as despesas já programadas para o exercício. Desse modo, DEA é uma despesa não processada em época própria, mitigando o princípio da anualidade.

O status de excepcionalidade de DEA e RP acarreta seu manuseio de forma restrita, conforme orientação do TCU:

É importante observar que a inscrição em restos a pagar processados e não processados é **medida de exceção**, a ser tomada somente nos casos em que não se mostrou possível liquidar e pagar a despesa dentro do exercício. Essa é a lógica do Acórdão 130/2021 – Plenário, relator ministro Raimundo Carreiro, que deu ciência à Casa Civil da Presidência da República de que, para **assegurar níveis de inscrição em restos a pagar compatíveis com os princípios da anualidade orçamentária** e da gestão fiscal responsável, o Decreto 93.872/1986, em seu art. 68-A, possibilita o estabelecimento de limites de empenhos a serem inscritos e reinscritos em restos a pagar. (Acórdão nº 293/2025 Plenário). (Grifo meu).

60. Em apertada análise, pode-se se dizer que, a partir de 2015, o volume executado de **despesas de exercícios anteriores** vem se reduzindo. Até o mês de agosto de 2019, a União executou cerca de 65% (R\$ 3.593 milhões) do total pago a título de DEA em 2018 (R\$ 5.506 milhões). Embora tal volume, em termos relativos, represente apenas 0,35% de toda a despesa primária paga no corrente exercício até a data de extração da consulta (R\$ 1.031.908,7 milhões, posição 21/8/2019), em termos absolutos, o montante é bastante representativo, notadamente em razão da **natureza de exceção desse procedimento**. (Acórdão nº 2.457/2019 Plenário). (Grifo meu).

Diante disso, verifica-se que os institutos orçamentários objeto deste artigo correspondem a exceções à regra geral de observância ao princípio da anualidade.

3 DAS ESPECIFICIDADES DOS RESTOS A PAGAR

O instituto orçamentário de Restos a Pagar (RP), conforme visto anteriormente, constitui-se em um elemento de mitigação ao princípio da anualidade, uma vez que seus efeitos repercutem para além do exercício financeiro originário.

O conceito e a conformação do instituto são estabelecidos pelo art. 36, da Lei nº 4.320/1964: “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, são classificadas em RP as despesas que, por algum motivo, não puderam percorrer os estágios da despesa (empenho, liquidação e pagamento) dentro de um mesmo exercício. Além disso, integram modalidade de dívida flutuante²⁴, pois seu pagamento independe de autorização orçamentária, uma vez que já se encontram lastreados por empenho prévio.

Conforme visto, a Lei de regência distingue os RP em dois tipos²⁵:

- restos a pagar processados (RPP) – aqueles cuja execução já alcançou o estágio de liquidação; ocorreu, no âmbito da Administração Pública, a verificação do direito adquirido pelo credor ainda no exercício do empenho, levando para exercício posterior apenas a ato de pagamento; neste tipo há direito do credo ao pagamento²⁶, caso contrário, haveria enriquecimento sem causa pelo erário público;
- restos a pagar não processados (RPNP) – aqueles cuja execução apenas superou o estágio de empenho, restando pendente o fornecimento do bem ou a prestação de serviços, no contexto das contratações, e posterior verificação do direito adquirido; de mesmo modo, insere-se a pendência de verificação dos requisitos para concessão de políticas públicas (à semelhança do estudo de caso a ser tratado); assim, os estágios de liquidação e de pagamento ocorrerão nos exercícios subsequentes; neste tipo há mera expectativa de direito, visto que a obrigação não se encontra ainda reconhecida pela Administração Pública.

Segundo o art. 67, § 2º, do Decreto nº 93.872/1986, o registro dos RPP e RPNP será por exercício e por credor, em 31 de dezembro do ano de empenho.

²⁴ Art. 115, § 1º, ‘a’, do Decreto 93.872/1986.

²⁵ A conceituação de “processado” e “não processado” é prevista no art. 67, § 1º, do Decreto nº 93.872/1986.

²⁶ PASCOAL (2019).

Situação particular ocorre com a previsão contida no art. 36, parágrafo único, da Lei nº 4.320/1964, ao dispor que “Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só será computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito”. Segundo Conti (2019) e Pascoal (2019), os créditos com vigência plurienal corresponderiam aos previstos no art. 167, § 2º, da CF/1988 (créditos especiais e extraordinários promulgados nos últimos quatro meses). As dotações de tais créditos que forem empenhadas, mas não liquidadas, só serão inscritas em RPNP no último ano de vigência do crédito. Contudo, caso tenham sido também liquidadas, já serão inscritas em RPP em 31 de dezembro do ano de ocorrência do empenho.

Em relação ao instituto de RP, o TCU vem emitindo decisões alertando sobre o “uso desmesurado de inscrições e reinscrições de obrigações financeiras na rubrica Restos a Pagar” (Acórdão nº 2.823/2015 Plenário), “a afronta à proporcionalidade e à anualidade orçamentária [...] no crescimento não explicado e desmedido do estoque de restos a pagar, conjuntura histórica que se agravou nos últimos seis exercícios” (Acórdão nº 2.033/2019 Plenário).

A fim de combater o uso desvirtuado do instituto de excepcionalidade, aprimoramentos normativos foram empreendidos ao longo das décadas. Quanto aos RPP, a situação não representa o ponto central do desafio, visto que sua inscrição deverá ser automática²⁷, uma vez que houve adimplemento da obrigação pelo credor; o Ente está impelido a honrar com sua obrigação, pagá-lo. Nesse sentido, os RPP não apresentam limitação legal para sua vigência.

Por outro lado, os RPNP constituem no ponto central do desafio, em razão da precariedade de vínculo estabelecido com o credor e o seu impacto financeiro nos orçamentos subsequentes. Os montantes de RPNP se situam em níveis muito superiores aos de RPP, conforme constatado pelo monitoramento realizado pelo TCU, na forma do Acórdão nº 130/2021 Plenário. Assim, com objetivo de frear os abusos, condicionantes e limitadores passaram a ser previstos ao longo do tempo:

- no âmbito dos estados, do Distrito Federal e dos municípios – segundo Nascimento (2023), regra geral²⁸, os RPNP terem vigência até o final do exercício seguinte à inscrição, ou seja, duração máxima de 24 meses, findando em 31 de dezembro; não ocorrendo o estágio de liquidação²⁹ durante esse

²⁷ NASCIMENTO (2023).

²⁸ Ainda segundo Nascimento (2023), é possível encontrar regulamentos diferentes entre os entes subnacionais.

²⁹ Com o estágio de liquidação, o direito do credor torna-se certo, gerando ao ente o dever de pagamento.

período, o registro de RPNP será cancelado, gerando interrupção do direito do credor, mas com possibilidade de reconhecimento desse direito no período de 5 anos (prazo prescricional) desde a inscrição;

- no âmbito da União:
 - hipóteses³⁰ para inscrição em RPNP:
 - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor – por exemplo, quando se encontra em vigência o prazo para o credor fornecer o bem contratado pela Administração Pública;
 - vencido o prazo anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor – aqui há previsão de duas hipóteses distintas, conforme Nascimento (2023); na primeira, o bem da foi entregue, contudo, o fiscal contratual ainda não finalizou os procedimentos de recebimento definitivo, por exemplo; na segunda, em que pese o credor se encontre em mora no fornecimento do bem, a Administração Pública mantém o interesse em seu fornecimento, sem prejuízo para eventuais sanções pelo atraso;
 - destinar-se a atender transferências a instituições públicas ou privadas – incluem as transferências voluntárias (convênios, contratos de repasse, termos de parceria, entre outros) e as obrigatórias (FPE³¹, FPM³², FUNDEB³³, entre outras); Nascimento (2023, p. RB-6.17) afirma que “o legislador abriu a possibilidade que o simples destino – para instituições públicas e privadas – seja condição suficiente para o registro”;

³⁰ Art. 35 do Decreto nº 93.872/1986.

³¹ Fundo de Participação dos Estados.

³² Fundo de Participação dos Municípios.

³³ Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica.

- compromissos assumidos no exterior – por exemplo, durante viagens internacionais de autoridades públicas brasileiras, para hospedagem, transporte, alimentação e afins.

Ainda segundo Nascimento (2023):

Esse regramento se tornou importante para evitar a inscrição indiscriminada no último dia do exercício de restos a pagar não processados, simplesmente para impedir que os saldos destinados ao órgão e não utilizados fossem cancelados. Acredita-se que a não utilização integral dos créditos orçamentários implicará na redução dos créditos orçamentários do ano seguinte para o órgão ou entidade.

Ocorrendo alguma das hipóteses permitidas para a inscrição de RPNP, outros requisitos e obrigações deverão ser atendidos:

- necessidade de indicação pelo ordenador de despesas³⁴ - tal servidor deverá realizar uma análise discricionária³⁵ sobre as despesas pendentes de execução cujo prosseguimento se mostre relevante para o interesse público;
- necessidade de liquidação³⁶ - RPNP que não forem liquidados até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ou seja, duração máxima de 18 meses, serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda; exceções³⁷ ao bloqueio e, por conseguinte, ao cancelamento:
 - despesas do Ministério da Saúde;
 - despesas decorrentes de emendas individuais e emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal;
 - despesas do Programa de Aceleração do Crescimento – Novo PAC.
- condições para o desbloqueio³⁸ - tal ato poderá ser realizado até 31 de dezembro do exercício em que ocorreu o bloqueio dos saldos, desde que:

³⁴ Art. 68, § 1º, do Decreto nº 93.872/1986.

³⁵ Excetuam-se as despesas obrigatórias, por exemplo, art. 166, §§ 11 e 12, da CF/88, e art. 17, caput, da LRF.

³⁶ Art. 68, § 2º, do Decreto nº 93.872/1986.

³⁷ Art. 68, § 3º, c/c art. 69-A do Decreto nº 93.872/1986.

³⁸ Art. 68, § 4º, do Decreto nº 93.872/1986.

- execução iniciada durante os primeiros dezoito meses, a contar da inscrição do RPNP – a obrigação do credor esteja em processo de realização, como entrega parcial de bens ou serviços parcialmente prestados, associado com o atesto da Administração Pública;
 - instrumentos vigentes e cumprindo os requisitos para sua eficácia, na forma das normas sobre transferência de recursos da União para os demais entes e entidades privadas sem fins lucrativos.
- bloqueio definitivo³⁹ - os saldos de RPNP que permanecerem bloqueados serão cancelados pela STN;
 - abertura de novo prazo para liquidação⁴⁰ - não ocorrendo liquidação até 31 de dezembro do ano subsequente ao do bloqueio os RPNP serão cancelados;
 - pagamento por DEA⁴¹ - havendo o cancelamento da inscrição da despesa como RP, pagamento que vier a ser reclamado será atendido mediante DEA;
 - autoridade disciplinadora⁴² - o Ministério da Fazenda poderá estabelecer os limites para inscrição e reinscrição em RPNP⁴³.

Em acréscimo à disciplina anterior, a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) traz a seguinte vedação:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres de 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.

³⁹ Art. 68, § 6º, do Decreto nº 93.872/1986.

⁴⁰ Art. 68, § 7º, do Decreto nº 93.872/1986.

⁴¹ Art. 69, do Decreto nº 93.872/1986.

⁴² Art. 68-A do Decreto nº 93.872/1986.

⁴³ Em que pese o art. 68-A do Decreto nº 93.872/1986 empregar o termo “restos a pagar”, sem esclarecer se incluiriam tanto os “processados” quanto os “não processados”; compreendo que o artigo se refira exclusivamente aos RPNP, mediante interpretação sistemática; os RPP apresentam inscrição automática, em respeito à proibição de enriquecimento sem causa por parte do erário público (art. 37, § 6º, da CF/1988).

Assim, a autoridade deve possuir maior acurácia nas despesas públicas nos últimos oito meses de mandato, de modo a evitar o repasse à autoridade seguinte de ônus financeiros, comprometendo a previsão de gastos para o exercício subsequente. Abraham (2023) sinaliza que o intuito do artigo seria também inibir comportamentos incompatíveis com a gestão pública, como atos populistas.

Abraham (2023) e Nascimento (2023) tecem críticas sobre o alcance do artigo, pois entendem, em razão dos princípios preconizados pela LRF (responsabilidade na gestão fiscal, planejamento, transparência, controle e equilíbrio das contas públicas), que a referida regra deveria se estender para todo o período de mandato da autoridade pública.

Ainda sobre esse artigo, Moreira Neto (2001) compreende que a vedação se destina a criação ou ampliação de despesas; nesse sentido, não seria aplicável em três hipóteses:

- quando as despesas versarem sobre atividades perenes, das quais não podem ser interrompidas, não configurando, por conseguinte, em obrigação nova, nem ampliação;
- quando as despesas derivarem de obrigações constitucionais e legais do ente;
- quando houver suficiente disponibilidade de caixa para satisfazer a obrigação assumida.

E em 2025 foi incluído pela Lei Complementar nº 212 o art. 41-A na LRF, o qual prevê a aplicação de restrições por 1 (um) ano a órgão ou Poder cuja disponibilidade de caixa seja inferior aos compromissos assumidos mediante RPP e RPNP, bem como demais obrigações financeiras. Tal restrição caracteriza-se pela vedação à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. Caso a situação de insuficiência de caixa perdure por 2 (dois) anos consecutivos, acrescem-se as seguintes restrições, enquanto perdurar o desequilíbrio financeiro:

- concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalva a revisão prevista no art. 37, X, da CF/88;
- criação de cargo, emprego ou função;
- alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa.

Observa-se que o acréscimo legal representa mais um passo no sentido de disciplinar a execução de RP, a fim de conferir ao gestor público maior responsabilidade fiscal e equilíbrio nas contas públicas.

Sobre o direito do credor em exigir o cumprimento por parte da Administração Pública, mediante pagamento, em razão dos serviços prestados ou dos bens fornecidos, o art. 70 do Decreto nº 93.872/1986 previa o prazo prescricional de cinco anos para as dívidas passivas de restos a pagar; contudo, tal artigo foi revogado pelo Decreto nº 9.428/2018.

Segundo Nascimento (2023), sua revogação acarretou prejuízo ao administrado, por extinguir o limite de tempo que obrigue o poder público a quitar a dívida; além disso, questiona a legalidade do ato revogatório. Também alerta que a imprescritibilidade é exceção (exemplo, art. 37, § 5º, CF/1988); logo, a prescrição é regra.

O autor compreende que a prescrição ainda persiste sob uma das seguintes regras:

- regra geral – na forma do Código Civil, 10 anos; ou
- regra específica – na forma do Decreto nº 20.910/1932, do Decreto-Lei nº 4.597/1942 e da Súmula STF nº 383, prazo de cinco anos, com possibilidade de ser interrompido uma vez, e recomeçar pela metade do prazo, mas sem ficar reduzido aquém de cinco anos.

Dessa forma, observa-se que o autor expôs os caminhos possíveis quanto à aplicação de prescrição em RP; sem, contudo, interceder sobre uma ou outra regra de aplicação.

Conti (2019) também entende pela manutenção da prescrição em RP, mas no prazo de cinco anos. Além de fundamentar sua convicção no Decreto nº 20.910/1932 e no Decreto-Lei nº 4.597/1942, firma no art. 178, § 10, VI, do Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071/1916), pois compreende que esse artigo ainda seja produtor de eficácia, mesmo com o advento do atual Código Civil (Lei nº 10.406/2002). Entendo que a fundamentação no Código Civil de 1916 não mereça prosperar, pois o atual Código revogou expressamente a integralidade do Código anterior, conforme previsto no art. 2.045.

Di Pietro (2025) explica que o Decreto nº 20.910/1932 não foi revogado pelo novo Código Civil, uma vez que aquele não disciplina a prescrição aplicável nas relações entre particulares, mas sim nas relações que envolvam a Fazenda Pública. Acresce que a matéria de prescrição, relacionada à Administração Pública, é disciplinada por normas de direito público e não pelo Código Civil. Com isso, constata-se que a autora não entende aplicável à dívida passiva de RP, a prescrição prevista no Código Civil, mas o Decreto nº 20.910/1932, por estabelecer normas específicas.

Em relação ao início da contagem do prazo prescricional, Nascimento (2023) entende que a resposta esteja no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932, no trecho “[...] contados data do ato

ou fato do qual se originarem”. Logo, o autor compreende que isso não deve ser confundido com a data de inscrição em RP. Assim, o prazo prescricional iniciará quando o credor cumprir sua parte da relação contratual, data da prestação do serviço ou do fornecimento de bem. Por outro lado, Pacelli (2025) argumenta que o início da prescrição será a partir da data limite de pagamento, previsto em contrato, fundamentando no art. 199 do atual Código Civil.

Diante disso, evidencia-se a divergência entre os estudiosos sobre a melhor compreensão do instituto da prescrição em face de dívidas passivas dos entes, em especial, sobre RP: ao entender se é cabível ou não a prescrição para RP; ao aplicar norma específica ou norma posterior e ao propor prazo prescricional de cinco ou 10 anos, segundo a norma pertinente.

RP é um instituto que apresenta situação específica para possibilidade de surgimento, tendo como condição necessária a não ocorrência do estágio de pagamento da despesa no exercício de empenho; além do dever de atender a requisitos para sua inscrição e manutenção como despesa apta a processamento. Este foi o escopo proposto para discorrer sobre a natureza jurídica, o conceito, as características e os procedimentos afetos aos RP.

4 DAS ESPECIFICIDADES DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

O próximo instituto orçamentário objeto deste artigo são as despesas de exercícios anteriores (DEA), constituindo-se também, à semelhança dos RP, em mitigação ao princípio da anualidade.

Sua previsão encontra-se no art. 37 da Lei nº 4.320/1964, o qual as denomina como “despesas de exercícios encerrados”; contudo, a prática jurídica as consagrou como “despesas de exercícios anteriores”. Verifica-se a inexistência de diferenciação semântica entre as denominações. Quanto ao conceito, Nascimento (2022) afirma que não haveria uma definição precisa sobre o que seria DEA, tendo a Lei caracterizado o instituto por situações jurídicas de ocorrência, localizadas no próprio texto desse artigo da Lei.

Essas situações jurídicas constituem um rol taxativo, visto que o instituto é uma mitigação ao princípio da anualidade, e o TCU considera um procedimento excepcional no processo orçamentário, segundo Acórdãos nº 2.457/2019 e nº 2.527/2022 ambos Plenários,

reforçando seu manuseio apenas em situações restritivas. As obras de Nascimento⁴⁴ (2022) e Pascoal⁴⁵ (2019) ratificam tal compreensão.

Antes de adentrar nas situações previstas no rol, é importante trazer os contornos introdutórios do instituto.

DEA são despesas cujo dever obrigacional foi constituído em exercícios financeiros já encerrados, contudo, não se submeteram ao percurso dos estágios da despesa à época, por motivos imprevistos ou por desconhecimento da despesa pela gestão pública. Assim, a exigibilidade da obrigação é desconhecida para o gestor. Por outro lado, segundo Acórdão TCU nº 2.527/2022 Plenário, é vedado o ato do gestor que, mesmo não dispondo de orçamento suficiente, contrai obrigações, de forma a gerar passivos que somente foram (ou serão) empenhados em exercícios seguintes, constituindo uma espécie de rolagem de compromissos. A assunção consciente de obrigação pelo gestor sem o devido suporte orçamentário é proibido pelo art. 167, II⁴⁶, da CF/1988, bem como pelo art. 15⁴⁷ da LRF.

Desse modo, as situações fáticas autorizadas pelo art. 37 da Lei nº 4.320/1964 derivam de ato não intencional do gestor público em relação a obrigações constituídas em exercícios passados, em virtude de completo desconhecimento. Qualquer condução diferente disso não encontra respaldo nas normas de Direito Financeiro, podendo ser enquadrada também como crime contra as finanças públicas, conforme o art. 359-D⁴⁸ do Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal), alterado pela Lei nº 10.028/2000.

Aprofundando a compreensão sobre o dever obrigacional surgido em exercícios passados, obras⁴⁹ de Direito Financeiro tendem a remeter o exercício de origem de DEA ao de ocorrência do *fato gerador*. Este conceito, próprio da Contabilidade, significa, segundo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2021), que os *fatos contábeis devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem*. Isto é, sua materialização prescinde de realização de atos administrativos orçamentários, como empenho ou liquidação. Em razão disso, não se

⁴⁴ O autor diz (2022, p. RB-6.22): “O que há são situações definidas na Lei 4.320/64 (art. 37) que deverão ser enquadradas como tal”. Assim, situações não definidas na Lei são se enquadrariam como DEA.

⁴⁵ O autor diz (2019, p. 88): “Diante dessa conceituação, três situações poderão ensejar o pagamento à conta de despesas de exercícios anteriores”. A fixação da quantidade exclui qualquer outra situação como DEA.

⁴⁶ Vedada “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”.

⁴⁷ “Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17”.

⁴⁸ É crime “ordenar despesa não autorizada por lei: Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos”.

⁴⁹ Cita-se Nascimento (2022).

pode generalizar o entendimento de que DEA será determinada e situada temporalmente em função da ocorrência do fato gerador de uma despesa.

A identificação de uma despesa como DEA deve ser analisada segundo os contornos trazidos pelas normas de gerência, interpretando-as à luz do princípio da anualidade orçamentária; e, quando assim exigida por tais normas, a complementação pelo regime de competência⁵⁰ (próprio da Contabilidade), do qual se extrai a noção de fato gerador. Assim, um requisito necessário para qualquer reconhecimento de DEA é a obstrução do processamento regular de uma despesa no exercício financeiro originário, por fato alheio à vontade do gestor público. Já a ocorrência do fato gerador será um requisito apenas quando a norma assim pressupuser, em virtude da situação fática analisada.

O MCASP corrobora a desvinculação entre o fato gerador e os estágios da despesa em seu item 4.5, ao dispor sobre os procedimentos contábeis referentes à despesa orçamentária, situando, por exemplo, a apropriação da Variação Patrimonial Diminutiva – VPD antes, simultaneamente ou após o estágio de liquidação. Outros trechos do Manual reforçam tal desvinculação: “[...] 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” (MCASP, p. 113). Mais à frente haverá o retorno a essa questão, a partir das hipóteses de constituição de DEA.

O instituto orçamentário DEA foi regulamentado pelo Decreto nº 62.115/1968, posteriormente revogado pelo, ainda em vigor, Decreto nº 93.872/1986, em seu art. 22, o qual estabelece os contornos de compreensão das situações jurídicas elencáveis.

Assim, o art. 37 da Lei nº 4.320/1964 combinado com o art. 22 do Decreto nº 93.872/1986 determinam as três hipóteses de constituição de DEA:

- I) orçamento à época consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria – segundo art. 22, § 2º, “a”, do Decreto nº 93.872/1986, englobaria situações em que, embora o credor tivesse cumprido sua obrigação, dentro do prazo estabelecido, o empenho foi considerado insubsistente (sem efeito, inválido) e anulado no exercício da origem da obrigação; segundo o TCU, Acórdão nº 2.527/2022 Plenário, haveria prévia existência de dotação orçamentária, devidamente empenhada no

⁵⁰ Veja as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público – NBC TSP – Estrutura Conceitual, item 1.1.

exercício de referência, mas, por motivos alheios à vontade da Administração, o empenho foi anulado, gerando um compromisso sem suporte orçamentário; ponto relevante a destacar é a exigência de o saldo do respectivo crédito à época tivesse dotação suficiente para atender a integralidade da obrigação; constatando-se saldo insuficiente, não será cabível, em uma interpretação literal, constituição de DEA por esta hipótese.

Pacelli (2025, p. 111) apresenta o seguinte exemplo em sua obra:

Em 30 de novembro de 2018 foi realizado empenho referente à aquisição de 200 laptops [...] cujo prazo de entrega contratual era até 31 de março de 2019. Em tal situação, deveria ter ocorrido a inscrição de restos a pagar não processados em 31 de dezembro de 2018. Ocorre que por um erro não há a inscrição, e o empenho é cancelado. Em 15 de março de 2019 o fornecedor comparece ao almoxarifado da repartição pública para realizar a entrega, porém não há nenhum registro aberto no sistema que permita a entrega (se houvesse ocorrido a inscrição de restos a pagar, haveria como liquidar [...]).

Pelo exemplo, a despesa foi programada para ser executada no exercício de 2018. A realização de liquidação e pagamento ocorreria no exercício seguinte, após a entrega do bem prevista para acontecer até 31 de março de 2019. Assim, segundo as normas de Direito Financeiro, a despesa, de fato, deveria ter sido inscrita em RPNP, revelando mitigação autorizada ao princípio da anualidade.

O fato gerador ocorreu em 15 de março de 2019, quando houve a entrega efetiva do bem. Assim, caso se avaliasse a existência de DEA em razão exclusiva do fato gerador, não haveria no exemplo constituição de DEA, mas uma despesa do próprio exercício de 2019. Relacionar o instituto de DEA ao exercício de ocorrência do fato gerador pode gerar situações de ilegalidade, por descumprimento da norma.

Outro aspecto que reforça a compreensão aqui assumida é o trecho destacado a seguir, do art. 22, § 2º, “a”, do Decreto nº 93.872/1986: “[...] 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”. O trecho sublinhado não cinge ao exercício originário da despesa, sendo possível, na forma exemplificada acima, que o prazo de cumprimento da obrigação pelo credor se estenda para exercício posterior. Tal transposição de exercício não descaracteriza o reconhecimento de DEA, uma vez que a despesa foi programada para ser executada (ou iniciada o processamento) em exercício pretérito.

Assim, considerando os contornos trazidos pelo art. 22, § 2º, “a”, do Decreto nº 93.872/1986, o fato gerador é um requisito necessário, extraído pelo trecho “credor tenha

cumprido sua obrigação”; entretanto, não deve ser utilizado para determinar o exercício financeiro originário da despesa, devendo, neste ponto, aplicar as diretrizes do princípio da anualidade, identificando o exercício do empenho anulado.

- II) RP com prescrição interrompida – caracteriza-se como segunda hipótese para reconhecimento de DEA; o art. 22, § 2º, “b”, do Decreto nº 93.872/1986 esclarece ser “despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor”; trata-se especificamente de RPNP, uma vez que RPP não podem ser cancelados, em razão da comprovação administrativa do cumprimento das obrigações impostas ao credor (estágio de liquidação da despesa), sob pena de enriquecimento ilícito do erário; nesse sentido, o cancelado de RPNP gera para a Administração Pública o dever de honrar o compromisso mediante o reconhecimento de DEA, consoante entendimento do Acórdão TCU nº 2.527/2022 Plenário.

Nesta hipótese houve a inscrição de RPNP, e, em algum momento anterior ao estágio de liquidação (ocorrendo esse estágio, não poderia haver cancelamento, à semelhança de RPP), foi cancelado. Retornado à questão do fato gerador, ele poderá ter ocorrido antes da inscrição em RP, embora não tenha sido possível o processamento do estágio da liquidação em tempo hábil até o término do exercício; também poderá ter ocorrido após a inscrição da despesa em RPNP, contudo, foi cancelado por algum motivo (falha de gestão; fatos imprevistos), antes da liquidação. Nessas situações, a ocorrência do fato gerador é um requisito para o surgimento do direito do credor ao respectivo pagamento; contudo, a determinação do exercício de origem da despesa deve ser atribuída ao exercício de empenho cujo RPNP foi cancelado.

Outra situação é, na vigência contratual, o credor se encontrar dentro do prazo previsto para o fornecimento de bem ou para prestação de serviço, a ocorrer em exercício posterior à inscrição em RP (conforme exemplo dado à primeira hipótese), ficando, contudo, o respectivo contrato sem lastro orçamentário, em razão do cancelamento do RPNP. Neste caso, o fato gerador não é um requisito para reconhecimento de DEA, visto que o direito do credor se firma pela existência de um contrato público. Por outro lado, havendo o cancelado de RPNP e ausente lastro contratual sem concretização do fato gerador, a relação obrigacional deixa de existir, por conseguinte, também o direito do credor; tão pouco surge para a Administração dever de pagamento, por inexistir a efetivação do cumprimento do dever entre as partes contratantes; enfim, não haverá despesa, muito menos DEA.

Dessa forma, existindo o direito do credor, seja por ocorrência do fato gerador, seja por lastro contratual, o exercício de remissão de DEA deverá ser a do ano de inscrição da despesa como RPNP. Compreender de modo diverso é desatender o comando previsto no art. 37 da Lei nº 4.320/1964 combinado com o art. 22 do Decreto nº 93.872/1986.

- III) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente – constitui-se em última hipótese de reconhecimento de DEA; o art. 22, § 2º, “c”, do Decreto nº 93.872/1986 impõe o alcance da hipótese de constituição de DEA como “obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente”; por conseguinte, obrigações não originadas de lei, em uma interpretação literal, estão excluídas da hipótese; tal exigência legal encontra apoio na obra de Nascimento (2022); apesar disso, o TCU compreende ser a hipótese que abarca “cognição mais ampla acerca do reconhecimento de uma DEA”, conforme extraído do Acórdão TCU nº 2.527/2022 Plenário, o qual acresce:

Percebe-se que a alínea ‘c’ trata de forma mais genérica sobre as despesas que podem ser reconhecidas a título de DEA, bastando que a obrigação seja ‘criada em virtude de lei’ (requisito material) e que não tenha sido reconhecido o direito do administrado no exercício em que ocorre o respectivo fato gerador (requisito temporal).

Um exemplo [...] eventual decisão judicial que determine a um ente público o pagamento de valores a um administrado, como resultado do reconhecimento de um direito previsto em lei [por exemplo, uma promoção de servidor público]. Caso a decisão judicial tenha reflexos sobre exercícios já encerrados, a Administração poderá utilizar as dotações do exercício em curso e reconhecer uma DEA, a fim de honrar tais obrigações. Essa situação é muito comum na União no que se refere ao pagamento de requisições de pequeno valor decorrentes de sentenças judiciais transitadas em julgado.

Essa hipótese traz, como requisito para reconhecimento de DEA, a ocorrência do fato gerador, o qual só pôde ser declarado em exercício posterior, retroagindo seus efeitos até o exercício de origem do direito do reclamante. Outro requisito é ter derivado de lei o direito do reclamante, constituindo como um requisito material, segundo TCU. Assim, constata-se que esta hipótese é a única que, obrigatoriamente, o exercício de origem da DEA coincidirá com o fato gerador.

Quanto aos aspectos procedimentais, considerando o caráter excepcional do reconhecimento de DEA, a norma de operacionalização do instituto, MCASP, determina a execução de um procedimento administrativo específico, contendo os seguintes elementos:

- identificação do credor/favorecido;
- descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;
- data de vencimento do compromisso;
- importância exata a pagar;
- documentos fiscais comprobatórios;
- certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;
- motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria.

Nesse procedimento administrativo específico, o reconhecimento da obrigação de pagamento mediante DEA caberá à autoridade competente para empenhar a despesa, conforme exigência prevista no art. 22, § 1º, Decreto nº 93.872/1986. E o órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal⁵¹, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), apresenta o modelo a ser redigido por tal autoridade, denominado “Termo de Reconhecimento de Dívida”, conforme modelo abaixo:

Figura 1. Termo de Reconhecimento de Dívida.

| Termo de Reconhecimento de Dívida | |
|--|---|
| Em conformidade com o art. 100 da Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964, | reconheço a dívida no valor de R\$ _____ |
| _____ (por _____) | _____ (extenso) junto a _____ (especificar o credor), |
| CNPJ/CPF nº _____, | situada à _____ |
| (especificar endereço comercial) pelos _____ | |
| (especificar os serviços/aquisições que motivaram o pagamento). | |
| <p>Informo que o passivo foi reconhecido sem o correspondente recurso orçamentário devido _____</p> <p>_____ (justificativa dos motivos pela ausência de cobertura orçamentária).</p> <p>Memória de cálculo da estimativa do valor contábil do passivo (se for o caso)</p> <p>_____</p> <p>_____</p> | |
| Local, ____ de _____ de ____. | |
| _____ Ordenador de Despesas Assinatura e Carimbo | |

Fonte: Macrofunção SIAFI 021140 – Reconhecimento de Passivos.

⁵¹ Art. 11, I, da Lei nº 10.180/2001.

Segundo Pacelli (2025) e Pascoal (2019), DEA são despesas orçamentárias, ou seja, passam pelos estágios de empenho, liquidação e pagamento, como qualquer outra despesa do exercício.

Contudo, DEA, cujo objeto seja semelhante, concorrerão com as despesas do exercício pelos créditos previstos na LOA em vigor, realizando, quanto à classificação da natureza, a substituição do elemento de despesa específico para o código 92 (DEA), conforme disciplina o MCASP. Por exemplo, aquisição de computadores, como despesa do respectivo exercício, teria código 4.4.90.52 – **material permanente**; porém, reconhecendo-a como DEA, o código seria 4.4.90.92 – **DEA**.

Noutro giro, caso a constituição de DEA seja de objeto que não possua crédito na LOA em vigor, sua execução dependerá de abertura de crédito adicional⁵², uma vez que não há autorização legislativa para a obrigação. Tal possibilidade de dependência ao crédito adicional é citada por Giacomoni (2025).

Outra questão vivenciada pelo gestor público é a possibilidade de ocorrência de reconhecimento de dívida sem cobertura contratual, ou seja, execução de serviços ou fornecimento de bens sem lastro contratual. Considerando o que foi exposto até aqui sobre DEA, é possível vislumbrar dois cenários:

- a execução de serviços ou o fornecimento de bens pelo credor à Administração Pública ocorreu em exercício anterior, sem cobertura contratual – conformando a uma das três hipóteses de reconhecimento de DEA, deverá haver a autuação de um procedimento administrativo específico, e o elemento de despesa receberá o código 92 (DEA); ou seja, tratar-se-á de reconhecimento efetivo de DEA;
- a execução de serviços ou o fornecimento de bens pelo credor à Administração Pública ocorreu no exercício em vigor, sem cobertura contratual – não haverá reconhecimento de DEA, por ausente de seu pressuposto básico: constituição da relação obrigacional em exercício passado; a despesa, embora sem prévio empenho, foi implementada no exercício atual, em tais situações não há que se cogitar DEA, mesmo inexistente ou expirado o contrato pertinente.

Com isso, é possível compreender que o instituto DEA possui exigências próprias e restritivas para o seu reconhecimento, além da obrigatoriedade de instrução de procedimento

⁵² O crédito adicional seria do tipo especial, visto que é destinado para despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, conforme art. 41, II, da Lei nº 4.320/1964.

específico para o seu processamento, havendo o dever de motivação, pelo gestor, de sua ocorrência. Tais situações o diferenciam de RP.

5 ESTUDO DE CASO – ABONO SALARIAL

Para compreender o alcance de aplicabilidade dos institutos orçamentários, serão analisados os debates suscitados no âmbito dos órgãos da Administração Pública federal a respeito da execução orçamentária da política pública de abono salarial, em razão do volume de recursos⁵³ envolvidos e do impacto decisório alcançado no orçamento.

O Abono Salarial é um benefício da seguridade social⁵⁴ previsto no art. 239, § 3º, da CF/88, a saber:

Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social [PIS] ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público [Pasep], até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição. (redação anterior à EC nº 135, de 2024⁵⁵).

Dessa forma, o caso a analisar consiste do processamento das informações dos empregados que cumpriram os requisitos de concessão do benefício, bem como os desdobramentos orçamentários para execução da política pública até o seu efetivo pagamento.

A regulamentação encontra-se prevista na Lei nº 7.998, de 11.01.1990, que estabelece o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador. O regramento do abono salarial é previsto principalmente nos arts. 9º e 9º-A da Lei. Tais artigos estipulam que o benefício será anual, no valor máximo de 1 (um) salário-mínimo vigente na data do pagamento, aos empregados cujos empregadores contribuem para o PIS ou para o Pasep, tendo recebido aqueles até dois salários-mínimos médios de remuneração mensal no período e exercido atividade remunerada, pelo menos, durante trinta dias no ano-base; além de o empregado já ter cadastro há pelo menos cinco anos no Fundo de Participação PIS-Pasep ou no Cadastro Nacional do Trabalhador.

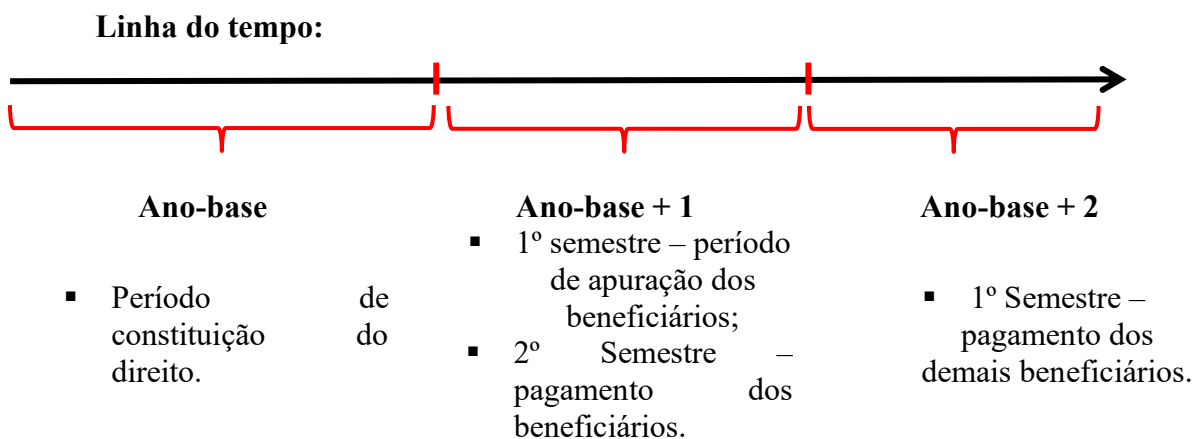
⁵³ Em 2025, o volume de recursos a serem pagos aos beneficiários atingirá o valor de R\$ 30,7 bilhões, conforme notícia governamental ([link](#)).

⁵⁴ Marco Aurélio Serau Júnior (Moraes, 2018) destaca que o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) são contribuições de natureza tributária, e consideradas contribuições sociais; dessa forma, o objeto de tais programas, como o abono salarial, também se revestirá de natureza social, inserindo-se no rol de direitos tutelados pela seguridade social.

⁵⁵ Os elementos fáticos contidos no estudo de caso são anteriores à promulgação da EC n.º 135, de 2024.

Para o cálculo do abono salarial, será calculado na proporção de 1/12 do valor do salário-mínimo vigente na data de pagamento, multiplicado pelo número de meses trabalhados no ano correspondente. Assim, um empregado, com remuneração mensal de 1 (um) salário-mínimo, tendo trabalhado seis meses em um ano, inscrito há seis anos no Cadastro Nacional do Trabalhador, terá direito ao abono salarial no valor correspondente a 6/12 do salário-mínimo vigente na data do pagamento, qual seja, meio salário-mínimo.

Após exposição do arcabouço legal sobre o benefício social, passe-se para a sua operacionalização, contudo, para fins de avaliação dos institutos orçamentários aplicáveis ao caso, será realizado um corte temporal⁵⁶, visto que a dinâmica de execução sofreu alterações ao decorrer do tempo.



A Linha do tempo traz os fatos relevantes para a configuração da execução orçamentária do abono salarial. O **ano-base** é caracterizado pelo período de cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 7.998, de 11.01.1990. Ao longo desse período só haverá expectativa de direito, visto que apenas ao seu término será possível aferir o atendimento dos requisitos legais, bem como o montante a ser concedido. Já o **ano-base + 1** ocorre a apuração dos empregados potenciais ao recebimento do benefício, por meio da Relação Anual de Informações Sociais (Rais) e também pelo Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial)⁵⁷. Além disso, inicia o pagamento do abono conforme calendário instituído pelo Conselho Deliberativo do Fundo de Amparo ao Trabalhador (CODEFAT). Por

⁵⁶ Tal proposta metodológica não impacta na manifestação dos órgãos públicos federais sobre o caso de fundo.

⁵⁷ Na forma prevista no art. 6º da Resolução CODEFAT nº 979, de 23 de agosto de 2023.

fim, no **ano-base + 2** finda o processo de pagamento do benefício aos empregados que não receberam no ano anterior, obedecendo à distribuição de beneficiários conforme calendário.

Nessa esteira, o debate suscitado pelos órgãos públicos pode ser sintetizado pela seguinte pergunta: *a despesa pertence a qual exercício orçamentário?*⁵⁸ A resposta a ser encontrada produz efeitos nos institutos em análise.

Segue-se a síntese da manifestação dos órgãos públicos federais envolvidos:

Controladoria Geral da União (CGU)

Por meio do Relatório de Avaliação 899784⁵⁹, referente às contas do exercício de 2020, do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), a CGU identificou o achado *Inconformidade na execução orçamentária do abono salarial*. Manifestou-se que, em razão do princípio da anualidade, a mensuração da quantidade de benefícios validados, mediante processamento no primeiro semestre do ano-base + 1, consistiria no momento para registro do empenho, abarcando a integralidade da despesa. Por consequência, os valores referentes ao segundo período de pagamento (ano-base + 2) deveriam ser inscritos em restos a pagar ao término do ano-base +1.

Sobre as contas do FAT do exercício de 2021, a CGU emitiu o Relatório de Avaliação 1020673⁶⁰, recomendando que os benefícios do ciclo de pagamento do ano-base + 2 fossem reconhecidos como DEA, em virtude de ausência de consignação no orçamento do ano-base + 1. Tal conclusão representa um desdobramento do relatório do ano anterior.

Gestor⁶¹

Por meio da Nota Técnica SEI 25764/2021/ME⁶² e do Ofício SEI 147560/2021/ME⁶³, o Gestor entendeu que os créditos orçamentários deveriam estar previstos na lei orçamentária referente ao ano da realização do pagamento. Ou seja, haveria empenho emitido no ano-base + 1, a fim de efetuar o pagamento aos beneficiários previstos no primeiro período (segundo semestre desse ano); mas também outro empenho a ser emitido no ano-base + 2, para pagar

⁵⁸ Segundo o TCU, este é o ponto fulcral da controvérsia sobre o abono salarial (*vide* Acórdão nº 521/2024 Plenário, item 150).

⁵⁹ Para maiores informações acesse o Relatório de Avaliação 899784 ([link](#)).

⁶⁰ Para maiores informações acesse o Relatório de Avaliação 1020673 ([link](#)).

⁶¹ Secretaria Especial de Previdência e Trabalho (SEPRT), órgão do Ministério da Economia.

⁶² Segundo citado no Acórdão TCU nº 521/2024 Plenário.

⁶³ *Idem* nota 7.

àqueles contidos no segundo período (primeiro semestre do ano-base + 2), conforme representando pelo quadro abaixo:

| Ano-base + 1 (2º Semestre) | | | Ano-base + 2 (1º Semestre) | | |
|----------------------------|------------|-----------|----------------------------|------------|-----------|
| 1ª Etapa de Pagamento | | | 2ª Etapa de Pagamento | | |
| Empenho 1 | | | Empenho 2 | | |
| Empenho | Liquidação | Pagamento | Empenho | Liquidação | Pagamento |

Com objetivo de atender a recomendação da CGU, emitida sobre as contas do exercício de 2021, as despesas de abono salarial em 2022 e em 2023 foram inscritas em DEA.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

Por meio da Nota SEI 250/2021/CGAO/PGACFFS/PGFN-ME⁶⁴, a PGFN afirmou que as despesas apenas deveriam ser orçadas e executadas no exercício previsto para o pagamento dos benefícios, estando, dessa forma, em respeito ao princípio da anualidade orçamentária, “segundo o qual as receitas são estimadas e as despesas orçamentadas no exercício específico em que estejam previstos, respectivamente, a arrecadação e o pagamento”.

Assim, a compreensão da PGFN se assemelha a do Gestor: despesas segmentadas por exercício, conforme montante a ser pago em cada um deles.

Tribunal de Contas da União (TCU)

Por meio do Acórdão TCU nº 521/2024 Plenário, o TCU decidiu que a despesa de abono salarial deverá ser integralmente prevista na LOA do exercício imediatamente subsequente ao trabalhado (ano-base + 1). Compreendeu que o pagamento não seria critério válido para alocação de despesa em um dado exercício, visto que subverteria a lógica legal de realização de despesa: previsão na lei orçamentária, empenho, realização fática da despesa, liquidação e pagamento.

Com isso, a interpretação dada pelo Tribunal de Contas se alinhou à recomendação apresentada pela CGU: realização da despesa de abono salarial no ano-base + 1 e, ao término do exercício, inscrição de restos a pagar dos benefícios a serem pagos no exercício subsequente.

Contudo, a Advocacia-Geral da União interpôs pedido de reexame contra o Acórdão, argumentando pela regularidade da programação orçamentária do abono salarial. Diante disso,

⁶⁴ *Idem* Nota 7.

o TCU proferiu o Acórdão nº 293/2025 Plenário⁶⁵, desconstituindo parcialmente o julgado anterior, cujo entendimento alcançado, de interesse nesta análise, foi:

10.16. O empenho, por seu turno, segundo o artigo 58 da mesma lei [nº 4.320/1964], ‘é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado **obrigação de pagamento** pendente ou não de implemento de condição’ [grifo do autor]. Ora, se o empenho é ato que cria obrigação de pagamento, entende-se que se deve empenhar no ano em que se deve pagar. Assim, o empenho de quaisquer despesas, inclusive com o abono salarial, deve ocorrer no do seu pagamento.

Ainda quanto ao objeto abono salarial, o TCU, no âmbito do Processo TC nº 021.853/2023-1, solicitou esclarecimentos sobre o “montante de despesas realizadas a título de exercícios anteriores (DEA), destoando do histórico de valores pagos nos anos imediatamente precedentes”, em 2022, de R\$ 23,6 bilhões, e em 2023, de R\$ 24,8 bilhões; tais despesas corresponderam a 76% e 69,4% do total de DEA pagas no âmbito da União nos respectivos exercícios.

Em resposta, o Gestor argumentou que “a adoção da DEA no processo de execução orçamentária, utilizada desde o exercício de 2022, veio cumprir a recomendação constante do Relatório de Avaliação 1020673 da CGU”, conforme disposto no item Gestor acima.

5.1 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Diante dos contornos do caso concreto trazidos anteriormente, os conceitos orçamentários, como despesa, obrigação, RP e DEA, serão manipulados, a fim de proporcionar a melhor conformação entre fato e norma.

A característica de a despesa pertencer a um exercício financeiro, por meio do ato de empenho, não significa que ela deveria ser executada *originariamente* nesse exercício, uma vez que há o instituto orçamentário DEA, para situação de excepcionalidade. Assim, embora o ato de empenho seja fundamental para a fixação do exercício de execução da despesa, outros fatores devem ser considerados para a adequada determinação do exercício em que a despesa deveria ser constituída e, conseqüentemente, executada, incidindo, eventualmente, em hipótese de DEA.

Revela-se, dessa forma, que o empenho, por si só, não pode ser determinante para a fixação temporal mais adequada de realização da despesa.

⁶⁵ Outros fundamentos, não tratados neste artigo em razão do recorte adotado, foram empregados para a revisão parcial do acórdão recorrido.

legal, de natureza corrente, cuja execução ultrapassa dois exercícios, em razão de sua periodicidade anual. Não se sujeita às limitações de empenho e de movimentação financeira, a fim de cumprir as metas de resultado primário, conforme art. 9º, § 2º, de mesma Lei.

Com isso, o arcabouço normativo que permeia o abono salarial se estrutura em fazer o benefício ser concretizado de modo periódico, de modo a não haver qualquer interrupção em sua concessão, vista sua ligação a direitos fundamentais, em especial, os direitos sociais⁷⁰.

A dissociação de exercícios financeiros entre direito e obrigação orçamentária é encontrada no ordenamento brasileiro, a exemplo dos precatórios. Pelo texto constitucional⁷¹, as sentenças transitadas em julgado que imputem débito ao Estado, cujos precatórios sejam apresentados até 2 (dois) de abril (ano-base), deverão ser pagas até o final do exercício seguinte (ano-base + 1).

Contudo, a *tese jurídica* do Acórdão TCU nº 293/2025 Plenário, decidido em sede de pedido de reexame do Acórdão nº 521/2024 Plenário, estabelece, para o abono salarial, a interpretação a ser dada ao art. 58 da Lei nº 4.320/1964: **empenho deve ocorrer no ano do pagamento**⁷².

Se considerar o estágio de pagamento como marco para ocorrência dessa despesa, produzindo retroefeitos de autorização de crédito na LOA respectiva, fixando sua dotação, além dos estágios de empenho e liquidação, ocorrerá o que o próprio TCU afirmou ainda no Acórdão recorrido:

250. [...] [os créditos orçamentários só precisariam estar previstos na lei orçamentária referente ao ano da realização do pagamento] Esta interpretação não deve prosperar, considerando que **subverte toda a lógica de realização de despesa**, consagrada nos diversos normativos, tais como a Lei nº 4.320/1964, Decreto nº 93.872/1986, LC nº 101/2000, além de precedentes deste TCU. Acórdão TCU nº 521/2024 Plenário. (Grifo meu).

É preciso esclarecer, conforme dito por Corrêa (2019) e Amorim (2018), que a abrangência dessa decisão emitida pelo TCU circunscreve ao caso concreto; por conseguinte, o entendimento fixado de que o empenho deve ocorrer no ano do pagamento só pode ser

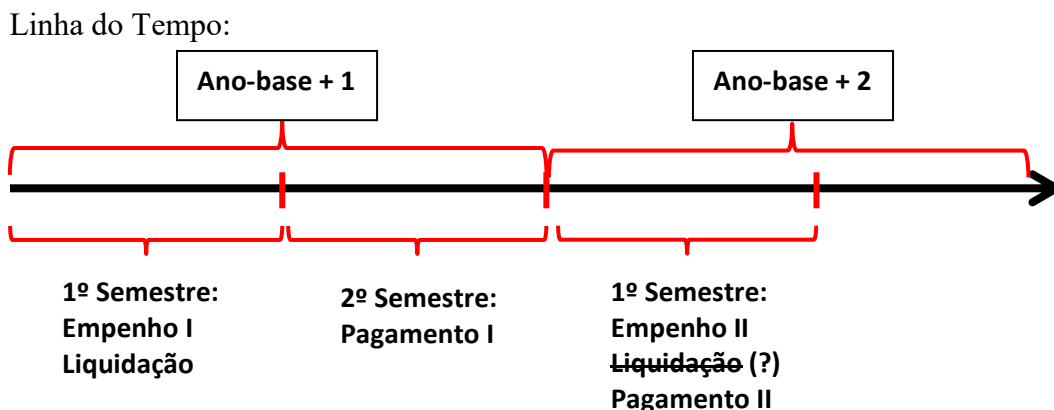
⁷⁰ Art. 6º da CF/88: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

⁷¹ Art. 100, § 5º, CF/88: “É obrigatória a inclusão no orçamento das entidades de direito público de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado constantes de precatórios judiciais apresentados até 2 de abril, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente”.

⁷² Outros fundamentos trazidos no Acórdão TCU nº 293/2025 Plenário, não foram considerados neste artigo, em razão do corte metodológico dado.

aplicado para o caso analisado pelo Corte, abono salarial. Estender o entendimento para outros casos, como instrumento de boa prática ou referência de conduta, precisaria que houvesse circunstâncias similares.

Ao aplicar o novo paradigma fixado para o abono salarial, haveria no ano-base + 1 o empenho apenas da fração cujo pagamento ocorreria no mesmo exercício (segundo semestre do ano-base + 1) e no ano-base + 2 o empenho para a fração de beneficiários prevista para pagamento neste período (primeiro semestre do ano-base + 2). A disfunção nisso seria a inversão dos estágios de execução da despesa, porque a liquidação (análise pelo Estado do atendimento das condições previstas em lei para a concessão do benefício), feita no primeiro semestre do ano-base + 1, seria anterior ao empenho emitido para o ano-base + 2:



Dessa forma, observa-se que o novo entendimento do TCU para o abono salarial não revela melhor prática, pois apresenta potencial de subverter o arcabouço legal, ao ir de encontro com a ordem dos estágios estabelecidos para a execução da despesa pública.

Além disso, a decisão do TCU traz incertezas sobre a possibilidade de inscrição de restos a pagar para as despesas de abono salarial. Se o pagamento é o elemento principal para fixação do empenho em um dado exercício, uma vez não se concretizando o pagamento nesse exercício, haveria, mesmo assim, a possibilidade de inscrição em RP? Noutra giro, a inscrição em RP, em última análise, deixaria de existir, pois a ocorrência do pagamento é o estágio da despesa que afasta o surgimento de RP. Diante dessas incertezas, compreende-se que a melhor interpretação a ser dada é aquela que possibilita maior conformação ao direito financeiro; por conseguinte, no âmbito do abono salarial, em que pese o estágio de pagamento apresentar fator preponderante, seu alcance deverá ser potencial. Assim, o empenho será determinado em função da expectativa de pagamento em dado exercício, caso não seja possível a realização do pagamento naquele exercício, abre-se a viabilidade de inscrição em RP.

Há também o esvaziamento do conceito de DEA e, por conseguinte, sua aplicabilidade no âmbito do abono salarial. Pois, ao estabelecer que a obrigação do Estado na execução dessa despesa é determinada pelo momento do pagamento, considerando-o como elemento central para o surgimento da obrigação, os estágios anteriores deixam de ser considerados. Assim, mesmo que o orçamento pretérito tenha consignado crédito próprio, com saldo suficiente, mas a despesa não pôde ser processada na época própria; mesmo que os RP tenham prescrição interrompida; mesmo que os compromissos sejam reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente; enfim, nas situações legais de DEA, como restou pendente o pagamento, uma nova obrigação surge para o Estado, completamente dissociada da anterior, visto que a obrigação passa, com a nova visão do TCU, a se atrelar ao exercício de pagamento. Como a despesa sempre se vinculará ao exercício de pagamento, ela sempre será uma obrigação contemporânea a esse exercício. A indissociação entre obrigação, elemento de origem da despesa, e pagamento, elemento de orçamentação da despesa, torna esvaziada a aplicação do art. 37 da Lei nº 4.320/1964, uma vez que DEA se caracteriza necessariamente por obrigação e pagamento se situarem em exercícios distintos.

Noutro giro, para determinar a qual exercício a despesa de abono salarial melhor se vincularia, deve-se empregar os valores inerentes ao princípio da anualidade, o qual estabelece, como regra geral, o processamento dos estágios de execução da despesa dentro de um mesmo exercício financeiro.

Dessa forma, o ano-base não se revela como o exercício mais adequado, visto que ao longo do período só haveria expectativa de direito, e, considerando que apenas ao seu término (31 de dezembro do ano-base) surgiria o direito para o beneficiário, não haveria possibilidade efetiva de realização da liquidação (análise pelo Estado do atendimento das condições previstas em lei para a concessão do benefício) e, por conseguinte, não poderia haver o pagamento a mais de 4 milhões de beneficiários⁷³ ainda no ano-base.

Assim, a melhor conformação entre fato e norma a ser dada para a despesa de abono salarial é considerá-la pertencente, originariamente, ao exercício financeiro ano-base + 1, uma vez que o surgimento do direito para o beneficiário só se constitui quando do término do período de atendimento às condicionantes da política pública, ou seja, ao fim do ano-base.

⁷³ Segundo notícia da Agência Gov, em 2025 o abono salarial será pago a 3.881.503 trabalhadores da iniciativa privada e a 499.212 servidores públicos. ([Link](#)).

Por conseguinte, o projeto de LOA do ano-base + 1 deverá estimar o montante de dotação necessário para atendimento do abono salarial, em sua integralidade. E, quando da execução da LOA do ano-base + 1, emitir empenho por estimativa⁷⁴, pois o montante determinado só será possível quando do estágio de liquidação da despesa, situado no primeiro semestre do ano-base + 1, ao quantificar os beneficiários e os valores a serem pagos.

À luz do princípio da anualidade, a despesa de abono salarial deveria percorrer, conforme já visto, todos os estágios ainda dentro de um mesmo exercício; as mitigações ao princípio possuem caráter de excepcionalidade, não devendo ser empregado RP ou DEA como subterfúgio recorrente. Por conseguinte, o empenho, a liquidação e o pagamento deveriam ocorrer no ano-base + 1.

Ainda segundo o princípio da anualidade, considerando a nova perspectiva interpretativa, a vinculação da despesa do abono salarial ao ano-base + 1 é reforçada pela imposição legal de sua execução integral, na forma do art. 239, § 3º, CF/88, estabelecendo pagamento anual; mas também, do art. 9º, § 2º, e art. 17, caput, ambos da LRF, conferindo a perenidade dessa despesa e a impossibilidade de limitação de seu pagamento. As normais financeiras aplicáveis à despesa de abono salarial impõem o dever estatal de concessão do benefício com periodicidade anual, estabelecendo o primeiro exercício factível de operacionalização dos estágios da despesa como o mais adequado, ou seja, o ano-base + 1. Desse modo, afasta-se eventual discricionariedade do gestor público em estruturar outra periodicidade de execução da despesa.

Todavia, em descompasso ao princípio da anualidade, a operacionalização do estágio de pagamento da despesa é realizada em dois blocos, abarcando o segundo semestre do ano-base + 1 e o primeiro semestre do ano-base + 2. Dessa forma, parte da despesa, embora empenhada e liquidada, não poderá ser finalizada dentro do exercício financeiro pertinente; devendo ser inscrita em RPP, para o ano-base + 2, visto pendente o pagamento, em atendimento aos preceitos legais⁷⁵.

A princípio, é equivocada a constituição de DEA para o pagamento previsto para o ano-base + 2, porque a despesa se situa no ano-base + 1, conforme visto acima.

⁷⁴ Art. 60, § 2º, da Lei nº 4.320/1964: “Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar”.

⁷⁵ Art. 36, caput, da Lei nº 4.320/1964: “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Nesse ponto, observa-se distinção dos conceitos de RP e DEA. Caso regularmente empenhada no ano de constituição da despesa, ano-base + 1, o pagamento no exercício subsequente se dará mediante inscrição em RP. Contudo, o que evidenciado pela CGU foi a ausência de empenho no ano correspondente da obrigação (ano-base + 1). Assim, os pagamentos do ano-base + 2 não possuíam lastro orçamentário anterior, configurando, estritamente nesse caso, em DEA, pois, como o Gestor Público tinha entendimento diverso inicialmente, acabou sendo reconhecida, após recomendação do órgão de controle, tal despesa como compromisso após o encerramento do exercício correspondente (ano-base + 1), conforme determinado pelo preceito legal⁷⁶.

O instituto DEA revela a deficiência do planejamento orçamentário, seja por fatores imprevisíveis, seja por falhas de gestão; sua constituição deve ser excepcional e pontual. O Gestor Público não cumpriu tais contornos, visto que em dois anos consecutivos as despesas de abono salarial foram classificadas como DEA. Esse comportamento atraiu a atenção do TCU, o qual solicitou os devidos esclarecimentos, conforme evidenciado pelo Processo TC nº 021.853/2023-1.

Assim, o melhor entendimento a ser dado à recomendação da CGU era constituição de DEA para o exercício do ano-base + 2, uma vez que inexistia previsão legal de empenho em exercício anterior e, para os abonos salariais vindouros, fixação da despesa no exercício de origem da obrigação (ano-base + 1) e, par pagamento relativo ao ano-base + 2, a inscrição de RPP. A perpetuação de DEA pelos exercícios desvirtua a recomendação do órgão de controle, como também viola as finalidades do instituto orçamentário, além de prejudicar o planejamento de gastos do Estado.

Com isso, o estudo de caso permitiu uma análise aprofundada sobre o alcance dos conceitos de obrigação, despesa, RP e DEA. No caso analisado, a obrigação surge quando os pressupostos concretos encontram enquadramento aos dispositivos normativos, caso das políticas públicas em geral. Já a despesa se insere no contexto do processo orçamentário, envolvendo a aprovação das leis orçamentárias, o planejamento mediante alocação de dotações entre unidades do ente e, em especial, a ocorrência de seus estágios de execução. RP são

⁷⁶ Art. 37 da Lei nº 4.320/1964: “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.

resquícios de despesas pendentes de pagamento, não tendo sido possível o cumprimento integral da anualidade, remetendo-as para exercícios posteriores. E DEA, ao contrário de RP que se direciona para o futuro, volta-se para trás; passivos pretéritos deixaram de ser devidamente processados em sua época.

6 DA PESQUISA SOBRE A INTERSEÇÃO DOS INSTITUTOS ORÇAMENTÁRIOS⁷⁷

Com a finalidade de colher o entendimento sobre o manuseio dos institutos orçamentários, foi realizada uma pesquisa no âmbito dos ministérios, com os Coordenadores de Orçamento e Finanças.

A escolha desse cargo deve-se às suas atribuições decisórias a respeito de questões afetas ao Direito Financeiro. Dos 32 ministérios participantes⁷⁸, incluindo a Advocacia-Geral da União, 13 responderam; com isso houve participação de 40,6% dos entrevistados. O período de resposta foi do segundo semestre de 2024 a abril de 2025.

Segue-se abaixo a consolidação das perguntas realizadas:

- Sexo do participante – masculino: 84,6%; feminino: 15,4%;
- Idade do participante – 41 a 55 anos: 53,8%; mais de 55 anos: 30,8%; 32 a 40 anos: 15,4%;
- Grau de escolaridade – pós-graduação *stricto sensu*: 53,8%; mestrado: 23,1%/ graduação: 23,1%;
- Tempo no atual cargo: mais de 5 anos: 53,8%; 5 anos: 15,4%; 4 anos: 15,4%; 2 anos: 7,7%; até 1 ano: 7,7%;
- pergunta objetiva: “Considerando os conceitos trazidos pela Lei nº 4.320/1964 sobre DEA e RP, indaga-se se, na atividade prática e cotidiana do órgão público, é possível ocorrer de DEA se tornar RP, juntando-se ambos os institutos em uma única despesa pública? (Necessariamente nessa ordem).” Sim: 46,2%; Não: 53,8%;
- pergunta subjetiva: “Caso queira, discorra como o fenômeno de DEA se tornar RP aconteceria.” Transcreve-se uma das respostas⁷⁹ que sintetiza a compreensão do fenômeno: “Havendo o reconhecimento da dívida, o empenho seja realizado

⁷⁷ Para maiores informações, acesse as respostas à pesquisa ([link](#)).

⁷⁸ A Controladoria-Geral da União foi excluída da pesquisa, pois já participara do projeto-piloto.

⁷⁹ Houve oito respostas.

no final do ano, sem tempo hábil para a execução dos estágios de liquidação e pagamento”; não houve resposta viável para quem respondeu a questão anterior como “Não”;

- pergunta objetiva: “E o contrário, é possível RP se tornar DEA, de modo a juntar ambos institutos orçamentários em uma mesma despesa? (Necessariamente nessa ordem).” Não: 92,3%; Não sei dizer: 7,7%;
- pergunta subjetiva: “Caso queira, discorra como o fenômeno de RP se tornar DEA aconteceria.” Transcreve-se uma das respostas⁸⁰, a título de exemplo: “Vejo que os institutos são diferentes, pois DEA, em resumo, remete a uma despesa que não teve a realização do seu efetivo pagamento, de acordo com o exercício previsto, e RP não se pode afirmar que é DEA, pois existe um empenho ainda vigente para aquela despesa.”

Assim, dentre os participantes, observa-se que a maioria é do sexo masculino, possui idade superior a 40 anos e no mínimo pós-graduação *stricto sensu* e está no cargo atual a mais de cinco anos. Ou seja, são servidores com elevado conhecimento técnico e experiência profissional.

Apesar desse perfil, quando se analisa a primeira pergunta objetiva, constata-se uma divisão entre as respostas. E, pela pergunta subsequente, quem respondeu sim à pergunta anterior, conseguiu fundamentar seu ponto de vista, mediante narração de uma situação concreta; para quem respondeu não à pergunta anterior, não houve resposta subjetiva.

DEA é uma despesa como qualquer outra; precisará se submeter aos estágios de empenho, liquidação e pagamento, no exercício de seu reconhecimento. Sua peculiaridade reside no atendimento de uma das três hipóteses cabíveis de ocorrência, visto que a obrigação se originou em exercício pretérito, que, por algum motivo alheio à vontade do gestor público, não pôde ser processada à época própria. Além disso, deve se instruído um processo administrativo específico para o seu processamento.

Desse modo, sendo DEA uma despesa, caso no exercício de seu empenho não puder realizar os estágios de liquidação ou pagamento, poderá, como qualquer outra despesa, ser inscrita em RP, uma vez atendendo as condições previstas da norma.

⁸⁰ Houve cinco respostas.

Assim, embora a norma e as obras de Direito Financeiro pesquisadas não tratem sobre a questão, é possível afirmar que DEA pode se tornar RP.

Em relação às duas últimas perguntas (RP se tornar DEA), a ampla maioria dos participantes informou não ser possível a ocorrência do fenômeno. De fato, não é possível, pois RP é uma despesa “antiga”; já DEA, “nova antiga”. RP é uma despesa “antiga”, visto que se encontra operando seus efeitos ao passar dos exercícios, mediante empenho emitido anteriormente; já DEA, ao contrário, é uma despesa “nova”, pois inexistente suporte orçamentário prévio e em vigor; mas também “antiga”, porque a sua obrigação está vinculada a exercício pretérito, logo, DEA é uma despesa “nova antiga”.

Com isso, o empenho que dá lastro ao RP torna impossível sua transformação também em DEA, uma vez que esta exige ausência prévia de suporte orçamentário, ou seja, ausência de empenho em vigor. Assim RP não pode se tornar DEA; em outras palavras, uma despesa “antiga” não se torna uma despesa “nova antiga”.

7 CONCLUSÃO

O presente artigo buscou analisar os institutos orçamentários RP e DEA à luz do direito financeiro, dos estudiosos e da jurisprudência do TCU, de modo a contribuir no alcance de seu manuseio.

Para isso, o princípio da anualidade reveste-os com a rubrica de excepcionalidade; a origem dos institutos surge em situações não abarcadas pelas despesas públicas regulares. Diante disso, a excepcionalidade não pode se travestir de regra geral; o uso dos institutos deve se destinar a situações não usuais, trazidas pelas realidades vivenciadas pelos gestores públicos. Eles devem perseguir a realização regular das despesas, mitigando a execução dos institutos, visto que estes reverberam nos orçamentos subsequentes.

Sobre RP, são despesas que não puderam percorrer todos os estágios no exercício de empenho, sendo a inscrição dos processados obrigatória, e a dos não processados deve atender os requisitos restritivos previstos na norma de regência. São despesas processadas ao longo dos exercícios.

Sobre DEA, surge-se de obrigação situada em exercício pretérito cujo processamento (empenho, liquidação e pagamento) só ocorrerá em exercício posterior. Para sua identificação orçamentária, recebe, no elemento de despesa, o código 92.

Pelo estudo de caso, foi constatada a importância da identificação do exercício de vinculação da despesa para inscrição de RP ou para reconhecimento de DEA. Segundo a Advocacia-Geral da União, acolhida pelo TCU, conforme Acórdão nº 293/2025, a despesa se vincularia ao exercício de pagamento, em relação ao abono salarial. Tese não acolhida neste artigo, visto que subverte a lógica prevista no direito financeiro, além de afastar dos parâmetros presentes no princípio da anualidade, quanto aos institutos excepcionais. Se aplicável o entendimento vencedor, RP, como o estágio de pagamento ocorrerá em exercício posterior, na verdade, deveria ter sido empenhado em tal exercício, pois o estágio de pagamento define o exercício de empenho; já DEA, como teria o estágio de pagamento no exercício vigente, não poderia ser reconhecida, de fato, como DEA, mas despesa regular do exercício.

Além disso, pela pesquisa empírica, foi possível perceber a divergência de opinião sobre DEA se tornar RP, seja por desconhecimento, seja por falta de vivência prática; já no sentido inverso, RP se tornar DEA, quase a totalidade entendeu pela inviabilidade. Isso mostra que o costume dos gestores se encontra parcialmente aderente ao direito financeiro, pois, conforme demonstrado, é possível, em razão das vicissitudes de um caso concreto, DEA se tornar RP; mas nunca no sentido inverso.

Em que pese a possibilidade de outras perspectivas de estudo, o presente artigo trouxe que os institutos RP e DEA apresentam contextos próprios e requisitos específicos, revelando-se distintos a princípio; contudo, a depender da dinâmica da execução orçamentária, os institutos podem se aglutinar em uma mesma despesa. A aglutinação dos institutos apenas poderá se efetivar em um único sentido, conforme preceito lógico-normativo: DEA para RP; nunca o contrário.

Espera-se que o artigo possa ter contribuído na compreensão e na aplicação dos institutos orçamentários tratados, de modo a trazer conformidade ao direito financeiro e atuação fiscal responsável.

8 REFERÊNCIAS:

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

AMORIM, Victor Aguiar Jardim de. Julgados do TCU em matéria de licitações e contratos não são jurisprudência. **Consultor Jurídico**, 17 abr. 2018. Disponível em: <[Victor Amorim: Julgados do TCU não são jurisprudência](#)>. Acesso em: 31 maio 2025.

ARNONE, Alexandre; MARCHEZINE, Sóstenes. **Regime fiscal sustentável e desenvolvimento estratégico**. Disponível em: <[Nova lei cria divisor de águas com regime fiscal sustentável](#)>. Acesso em: 28 jun, 2025. BARBOSA, Darlan de Lima. **Análise da aplicação do teto de gastos ao Distrito Federal**. Brasília: 2017.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório nº 899784**. Disponível em: <[Relatório - Relatórios de Auditoria da CGU](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Controladoria Geral da União. **Relatório nº 1020673**. Disponível em: <[Relatório - Relatórios de Auditoria da CGU](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[Constituição](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <[DEL2848compilado](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Decreto-Lei nº 4.597, de 19 de agosto de 1942**. Dispõe sobre a prescrição das ações contra a Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <[DEL4597](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932**. Regula a prescrição quinquenal. Disponível em: <[D20910](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[D93872](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[Lcp101](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023**. Institui regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico e dá outras providências. Disponível em: <[Lcp 200](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <[L3071](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[L4320](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990.** Regula o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial, institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), e dá outras providências. Disponível em: <[L7998](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <[L10406compilada](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Resolução CODEFAT nº 979, de 23 de agosto de 2023.** Dispõe sobre normas relativas à identificação, processamento e pagamento do Abono Salarial. Disponível em: <[RESOLUÇÃO CODEFAT Nº 979, DE 23 DE AGOSTO DE 2023 - RESOLUÇÃO CODEFAT Nº 979, DE 23 DE AGOSTO DE 2023 - DOU - Imprensa Nacional](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 383.** A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo. Brasília, ago. 1998. Disponível em: <[Supremo Tribunal Federal](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.823/2015 Plenário.** Relator Min José Mucio Monteiro. Brasília, 4 nov. 2015. Disponível em: <[Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.033/2019 Plenário.** Relator Min. Vital do Rêgo. Brasília, 28 ago. 2019. Disponível em: <[Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.457/2019 Plenário.** Relator Min. Bruno Dantas. Brasília, 09 out. 2019. Disponível em: <[Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 130/2021 Plenário.** Relator Min. Raimundo Carreiro. Brasília, 27 jan. 2021. Disponível em: <[Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.527/2022 Plenário**. Relator Min. Bruno Dantas. Brasília, 23 nov. 2022. Disponível em: <[Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 521/2024 Plenário**. Relator Min. Aroldo Cedraz. Brasília, 27 mar. 2024. Disponível em: <[Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 293/2025 Plenário**. Relator Min. Jhonatan de Jesus. Brasília, 12 fev. 2025. Disponível em: <[Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União](#)>. Acesso em: 01 jun. 2025.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9. ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2021.

_____. **Macrofunção SIAFI 021140 – Reconhecimento de Passivos**. Brasília: Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: <SIAFI (Versão Inicial)>. Acesso: 21 abril 2025.

CAMPOS, Ana Elisa Lobato. **Os fatores que resultam na formação de restos a pagar em uma unidade de pesquisa da Fiocruz e seus efeitos no planejamento e execução orçamentária**. Rio de Janeiro: 2021.

CARVALHO, Alexandre Dias de. **A Gestão do Estoque de Restos a Pagar das Despesas Discricionárias no Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação**. Brasília: 2019.

COELHO, Claudio Carneiro Bezerra Pinto. **Curso de direito tributário e financeiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

CONTI, José Mauricio [Coord.]. **Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CORRÊA, Ronaldo. Os acórdãos do TCU têm caráter normativo? **Portal Sollicita**, 14 nov. 2019. Disponível em: <[Os acórdãos do TCU têm caráter normativo?](#)>. Acesso em: 31 maio 2025.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 19. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2025.

LIMA, João Alberto de Oliveira [Coord.]. **Glossário de termos orçamentários**. 1. ed. Brasília: Grupo de Trabalho Permanente de Integração da Câmara dos Deputados com o Senado Federal, 2020.

MORAES, Alexandre de et al. **Constituição Federal Comentada**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- NASCIMENTO, Roberto Sérgio do. **Manual de planejamento e orçamento público: Da elaboração das leis orçamentárias à prestação de contas**. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.
- PACELLI, Giovanni. **Guia de Sobrevivência do Ordenador de Despesas: União, Estados e Municípios**. São Paulo: Editora JusPodium, 2025.
- PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.
- PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 9. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2023.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito Financeiro e Econômico**. 5. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- SACUNO LUZ, Lazlo Kyoshi. **Princípios Orçamentários no Brasil – Uma análise do papel dos princípios orçamentários diante da atual crise financeira do Estado brasileiro**. Brasília: Instituto Legislativo Brasileiro, 2017.
- SANTOS, Jussanan Portela dos. **A insegurança jurídica do orçamento público federal brasileiro**. Brasília: 2005.
- SILVA, Virgílio Afonso da. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais 1. **Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. 2003: 607-630. Disponível em: <[2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf](#)>. Acesso em: 28 jun. 2025.