

**A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL :
DOS RESTOS A PAGAR .**

Vanessa Cerqueira Reis de Carvalho
Procuradora do Estado do Rio de Janeiro

I- INTRODUÇÃO

Com o advento da nova legislação que regula o artigo 163, incisos I, II , III e IV e o artigo 169 da Constituição Federal, espera-se a mudança de comportamento da administração pública no que se refere à busca de uma gestão fiscal responsável, o que inclui a boa administração dos recursos públicos com a fixação de metas de desempenho para redução de despesas e aumento de receitas.

Na verdade, o administrador público nunca se importou muito com a equalização dos gastos com as receitas orçamentárias¹, sempre imaginando que, como instrumento formal, o orçamento serviria somente para atender o formalismo econômico e não para aplicação prática.

O parágrafo primeiro do artigo primeiro da LRF já adianta que a lei veio a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio da contas públicas, dentre os quais se inclui a inscrição em Restos a Pagar:

Art. 1ª Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1ª A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade

¹ Com propriedade assevera Egon Bockmam Moreira, no artigo "O Princípio da Transparência e a Responsabilidade Fiscal", publicado na coletânea "Os aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal", São Paulo: Dialética, 2001, p. 136: "O "orçamento" era de tal forma apresentado ao espírito do agente público que sugeria a idéia de outro objeto: o "benefício social" (isso sem contar com o objeto "promoção pessoal do governante"). A gestão e o controle fiscal eram formalidades, executados na medida da vontade do agente. Eventualmente, poderiam servir como limitador de gastos; mas, o usual era o seu desprezo. Quando muito, prestavam-se a servir de fundamento para a negativa de pleitos formulados por adversários políticos"

social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Para o melhor entendimento sobre o tema, vejamos o conceito de Restos a Pagar previsto na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, *in verbis*:

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

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

A Lei nº 4320/64 distingue as despesas em processadas e não processadas, o que, de acordo com a doutrina de J.Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis:

“São considerados processados os Restos a Pagar referentes a empenhos executados, liquidados e, portanto, prontos para pagamento, ou seja, o direito do credor já foi verificado, conforme disposições contidas nesta lei.

*São considerados não processados os empenhos de contratos e convênios que se encontram em plena execução, não existindo ainda o direito líquido e certo do credor”.*²

Em Restos a Pagar, devem ser inscritas todas aquelas despesas processadas ou não, que serão efetivadas no exercício seguinte. É a chamada dívida flutuante de curto prazo.³

Na prática, no ano seguinte, a receita do ente público terá que ser suficiente para o adimplemento de todas as despesas previstas no orçamento do ano corrente mais aquelas advindas do ano anterior, por conta do Restos a Pagar.

No intuito de impedir o legado de débitos ao sucessor⁴, a Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou o tratamento que deve ser adotado na inscrição dos Restos a Pagar, pelo Administrador Público, para encerrar as contas do exercício financeiro,

² In “A Lei 4.320 comentada”, Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001, p.93.

³ Segundo Aliomar Baleeiro “a dívida flutuante se caracteriza pelos vencimentos em termos brevíssimos, como meses ou um ano no máximo, muito embora a prática de alguns países abra maiores períodos.” In “Uma Introdução à ciência das finanças”, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 513.

⁴ Destacamos que este planejamento das despesas não é feito só nos dois últimos quadrimestres previstos no artigo 42 da LRF e sim, de acordo com o artigo 9 da lei, de dois em dois meses deverá o administrador verificar o cumprimento de suas metas: “Art. 9 Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.”

correspondentes aos dois últimos quadrimestres do mandato eleitoral, no Capítulo da Dívida e do Endividamento.

Segundo a Lei, em seu artigo 42⁵:

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

Mais adiante, no parágrafo único, explicita-se que:

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

Ou seja, o governante fica impedido de assumir obrigação que não possa ser paga até o final do ano, ou que tenha disponibilidade de caixa suficiente para pagamento no exercício seguinte.

O tema é tormentoso, tendo em vista a possibilidade de dúvidas sobre quais seriam as obrigações, que não poderiam ser contraídas neste último quadrimestre; e como realizar a continuidade do serviço público, frente à referida vedação legal.

Apesar das inovações trazidas pela nova legislação fiscal, somente após o advento da Lei nº 10.028/00, que prevê a tipificação de crimes em razão do não cumprimento de dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, é que a intranquilidade passou a fazer parte do cotidiano dos agentes públicos.

Mesmo sendo os preceitos contidos da Lei de Responsabilidade Fiscal cogentes só por serem norma, obrigatoriamente observados como conduta imperativa no cumprimento das leis orçamentárias, a inovação não seria suficiente para iniciar uma nova fase na história republicana brasileira, rompendo com um passado patrimonialista e eleitoreiro, se não fosse a coerção penal. O novo paradigma legislativo tinha de adentrar e interferir no imaginário do agente público, acostumado à irresponsabilidade fiscal associada à impunidade jurídica de

⁵ Ainda sobre os restos a pagar, ver arts. 25 inciso IV, 42, 50 inciso V, 53, 55 inciso III alínea b, e 59 inciso II da LRF.

seus atos. Com certeza, a norma simplesmente diretiva, sem uma conseqüência sancionatória mais severa, não produziria os resultados almejados.

O Direito é, por natureza, uma ordem coativa, diferenciando-se da moral porque esta não conhece a dimensão sancionatória, presente na norma jurídica. Para KELSEN, a norma, para ser reconhecida objetivamente como *norma jurídica*, tem de estatuir um ato de coação ou estar em essencial ligação com uma norma que o estatua. Para o autor, deve-se rejeitar qualquer definição de Direito que não o tenha como ordem coativa, “... porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer ordem social, e porque, com o elemento coação, se toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos “Direito”⁶.

Nestas circunstâncias, conforme os ensinamentos de KELSEN, com o advento da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que define como crime a inobservância de alguns preceitos contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, a norma jurídica se tornou mais efetiva, realçando seu elemento coativo com a inserção da responsabilidade penal.

Isto, principalmente, sob a égide do novo tipo penal criado pela Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que acrescentou ao artigo 359 do Código Penal o seguinte texto:

“Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei.” (AC)

Pena - detenção, de seis meses a dois anos.”

Nestas circunstâncias, se a única interpretação possível fosse a literalidade da lei, caberia ao Administrador cancelar todos os empenhos que não comportassem a disponibilidade de caixa até trinta e um de dezembro.⁷

Não é bem assim.

De acordo com Carlos Maximiliano “Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis.”⁸

⁶ HANS, Kelsen. “Teoria Pura do Direito”. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.60.

⁷ Art. 55, III, “a”, da LRF.

⁸ In Hermenêutica e Aplicação do Direito, Forense, 12 a edição, p. 166

Assim sendo, a interpretação de qualquer dispositivo legal não deve ser meramente literal e isolada do restante do ordenamento jurídico.

É necessária uma interpretação sistemática de todas as demais normas, princípios e valores jurídicos pertinentes para “revelar o conteúdo, o significado e o alcance de uma norma, tendo por finalidade fazê-la incidir em um caso em concreto.”⁹

Vejam os.

II – DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO ARTIGO 42 DA LRF: DIFERENÇA ENTRE EMPENHO E OBRIGAÇÃO DE CONTRAIR DESPESA.

Primeiro passemos à análise da expressão “contrair obrigação de despesa”, prevista no *caput* do artigo 42 da LRF. Contrair obrigação de despesa não tem o mesmo significado que empenhar despesa.

O conceito de empenho de despesa é expresso no art. 58 da Lei nº 4.320, de 1964, *in verbis*:

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

Sobre o conceito de empenho, vale a pena a leitura da lição dos professores J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis:

“Na verdade, o empenho é uma das fases mais importantes por que passa a despesa pública, obedecendo a um processo que vai até o pagamento. O empenho não cria obrigação e, sim, ratifica garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços. Administrativamente poderíamos definir o empenho da seguinte forma: ato de autoridade competente que determina a dedução do valor da despesa a ser executada da dotação consignada no orçamento para atender à essa despesa. É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviço, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais. Todavia, não é só dos contratos, convênios, acordos ou ajustes que resultam as obrigações do Estado. Estas também se originam de mandamentos de leis (Constituições, Leis Orgânicas Municipais, leis ordinárias)

⁹ BARROSO, Luís Roberto in “Interpretação e Aplicação da Constituição”, São Paulo: Saraiva, 1999, p.103.

e regulamentos, que devem ser cumpridos, porque não envolvem implemento de condição. Exemplos do FPM, de pensões etc.

Entretanto, não temos a veleidade de definir o empenho melhor do que o fez a lei. A Comissão de Reforma da Lei 4.320, de 1969, discutiu o assunto exaustivamente e elaborou uma definição sob o ângulo de destaque de dotação. Seria então o caso de dizer: *Empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que vincula dotação de créditos orçamentários para pagamento de obrigação decorrente de lei, contrato, acordo ou ajuste, obedecidas as condições estabelecidas*¹⁰.

De acordo com os Autores¹¹, o fato da importância estar empenhada não significa obrigação de pagamento pelo Estado. Para o alcance desta conclusão, a resposta está na própria Lei nº 4.320/64, que em seu artigo 62 aduz que *“o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação”*.

Ora, somente após cumpridas as exigências contratadas, ou previstas na lei como necessárias para o implemento da condição, que será realizado o pagamento. Este, não ocorre com simples empenho, que é apenas a fase de autorização para a realização da despesa.

Ante ao exposto, dentro de uma interpretação extensiva do artigo 42 da LRF, o termo *“contrair obrigação de despesa”* abarcaria apenas a vedação de assumir compromissos novos, os quais não existiam antes dos últimos oito meses do término do mandato, e não às despesas empenhadas assumidas anteriormente.

Contudo, se as despesas já empenhadas não forem cumpridas integralmente no exercício financeiro correspondente aos dois últimos quadrimestres do mandato, a parte final do artigo 42 já indica a solução¹², devendo o governante indicar a provisão de recursos financeiros para saldar a despesa no exercício seguinte.

Não se pretende, com o artigo 42 da LRF, liquidar toda a dívida flutuante. Caso contrário, teria o governante a obrigação de quitar todos os contratos continuados de obras, aluguéis etc, até 31 de dezembro de 2002, o que é impossível e inexecutável.

III – DA INTERPRETAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO RIO GRANDE DO SUL: DA ANÁLISE DA SITUAÇÃO FINANCEIRA DE 30 DE ABRIL

¹⁰ Ob. cit. p.135.

¹¹ Ob. Cit. pp.135 e 144.

¹² *“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”*

No que se refere aos contratos, e outras obrigações, o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul editou um *“Manual de Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal”*¹³, no qual, tratando especificamente sobre o tema Restos a Pagar, propõe que a Administração calcule, para fins de transparência¹⁴ e informação contábil, a sua situação financeira em 30 de abril, data em que se inicia o prazo dos dois últimos quadrimestres, previsto no artigo 42 da LRF.

De acordo com o referido documento: *“De posse dessas informações contábeis que permitiriam aferir a situação financeira antes do início dos últimos oito meses do mandato, o cumprimento do artigo 42 sugeriria que, ao final desses oito meses, não pudesse o administrador apresentar resultado financeiro desfavorável em relação a 30-04-2000¹⁵ se este fosse negativo, e, no máximo nulo, se este se apresentasse positivo.”*

Peço escusas ao leitor pela extensa transcrição do trecho que cuida dos Restos a Pagar, mas a sua leitura é imprescindível para a compreensão da proposta acima defendida:

“Dois aspectos preliminares são importantes: o primeiro diz respeito ao fato de que o dispositivo encontra-se, como dito, inserido no Capítulo sobre o endividamento e que, por isso, em conformidade com o art. 1º, § 1º, se constitui em um dos meios para o atingimento do equilíbrio das contas públicas. O segundo, é que o artigo se refere à dívida flutuante e, mais especificamente, do controle rígido dessa dívida flutuante nos últimos oito meses do mandato do titular do Poder. Logo, o seu cumprimento é requisito para o enquadramento no conceito de gestão fiscal responsável.

No que se refere ao endividamento, a LRF se restringiu a dispor sobre limites e condições quanto à dívida fundada, não o fazendo, com exceção do artigo ora em comento, quanto à dívida flutuante. Portanto, se o equilíbrio das contas públicas é um dos princípios a ser buscado durante toda a gestão do administrador, a Lei, no que se refere aos últimos oito meses do mandato, trata o equilíbrio de forma mais rígida, devendo-se, desta forma, buscar o entendimento do artigo em conformidade com os demais dispositivos legais existentes.

Oportuno referir-se que os chamados restos a pagar, os quais destinam-se ao registro dos valores cuja despesa não pôde ser realizada ou paga até o término de um exercício, devem ter a devida provisão de recursos financeiros, arrecadados no exercício de sua inscrição, para seu pagamento na época oportuna. Aliás, os artigos 47 e 48 da Lei Federal nº 4.320/64 já

¹³ Pode ser acessado no site www.tce.rs.gov.br

¹⁴ Tivemos a oportunidade de discorrer sobre o tema, em artigo publicado na Revista da Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro nº 54, sob o título *“Transparência Fiscal”*, onde defendemos a importância da Administração adotar condutas claras e disponíveis para acesso da sociedade, como forma de legitimar a sua própria atuação. Concluímos que: mais do que uma norma inserta no artigo 48 e seguintes da Lei Complementar nº 101/00, a transparência fiscal é um princípio que deve ser observado de forma inafastável pela Administração.

¹⁵ No caso em concreto, o ano será 2002.

estabeleciam a necessidade de uma programação financeira, objetivando evitar justamente, o aparecimento de déficit da execução orçamentária.

Entretanto, isto não foi verificado ao longo dos tempos, pois, normalmente, os valores eram ali inscritos sem haver a respectiva disponibilidade de caixa, onerando, conseqüentemente, a execução orçamentária do (s) exercício (s) seguinte (s).

De outra parte, cabe destacar que o dispositivo em tela deverá ser analisado com muita cautela, a fim de não ser criado embaraço à ação da Administração, frente às diversas situações que poderão surgir, as quais deverão ser analisadas uma a uma.

O mandamento em análise veda ao titular de Poder ou órgão contrair "obrigação de despesa" sem que a mesma possa ser paga nos últimos oito meses do mandato ou, ainda, sem que o Poder/órgão possua, em caixa, em 31 de dezembro, recursos financeiros para a sua satisfação, no caso de vir a efetuar seu pagamento no exercício seguinte.

A expressão grifada "obrigação de despesa" merece alguns comentários, considerando inexistir na Lei 4.320/64, embora esteja inserida na Constituição Federal, em seu art. 167, inciso II.

Em decorrência do art. 35 da Lei 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas. Por isso, diz-se que temos um regime contábil misto adotado no Brasil, qual seja, de caixa para a receita e de competência para a despesa, daí decorrendo, em uma análise conjunta e em conformidade com os artigos 58 a 65 da Lei 4.320/64, que todo o empenho gera obrigação de despesa.

O termo "obrigação de despesa" como posto na LC nº 101/2000 tem o objetivo de atingir não somente o empenho de despesa, mas, também todo aquele compromisso assumido e que efetivamente ainda não esteja materializado na fase do empenho.

Uma leitura rápida e descontextualizada dos princípios constitucionais orçamentários, notadamente o princípio da anualidade orçamentária, e com o próprio parágrafo único do art. 42, poderia levar à interpretação de que o administrador público teria a obrigatoriedade de manter, em sua integralidade, no caixa do Poder ou órgão, recursos necessários à satisfação das obrigações de despesa contraídas. Porém, tal entendimento não se afiguraria como procedente.

Ocorre que o "caput" do art. 42 refere-se à obrigação de despesa; contudo, o seu parágrafo único, ao regulamentar o "caput", esclarece que, na determinação das disponibilidades de caixa, deverão ser consideradas as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Nada mais correto. As despesas compromissadas são aquelas que foram ou irão ultrapassar a fase da liquidação do empenho até o final do exercício; logo, do total da obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres, que ultrapassassem aquele exercício, para fins da apuração das disponibilidades de caixa, somente seriam consideradas aquelas parcelas do compromisso assumido que fossem liquidadas até o final do exercício, ficando as demais, em obediência ao princípio da anualidade orçamentária, com fonte de financiamento nos orçamentos dos próximos exercícios.

Por conseqüência da aplicação do princípio contábil da competência da despesa, a "obrigação de despesa" de que trata o artigo 42, quando do final do exercício, seria praticamente sinônimo de despesa liquidada ou em execução, que deveria ter o seu pagamento efetuado dentro ainda do exercício financeiro ou, no mínimo, que houvesse recursos em caixa disponíveis,

neste mesmo exercício, para satisfação da obrigação, mesmo que o pagamento ocorresse no exercício seguinte.

O questionamento seguinte, e que se impõe, é sobre qual o tratamento que deveria dar o Poder/órgão, para o atendimento do requerido no art. 42, frente ao cumprimento conjunto do disposto no Decreto-Lei nº 201/67, art. 1º, XII, e no art. 5º da Lei 8.666/93, quanto à ordem cronológica de pagamento dos fornecedores, se o Poder/órgão possuísse saldo elevado de dívidas de curto prazo inscrito em Restos a Pagar, que o impossibilitasse, nesse exercício, de encerrá-lo com o pleno atendimento do art. 42.

Exemplifique-se, supondo a seguinte situação em 30-04-2000:

Saldo em Bancos (livres) R\$ 1.000

(-) Saldo de Restos a Pagar (Passivo Financeiro) R\$ (5.000)

Situação na data: déficit de R\$ (4.000)

Arrecadação prevista de 1º/05 a 31/12/2000 R\$ 2.000

Nesse exemplo hipotético, mesmo que o Poder/órgão simplesmente suspendesse todas as suas atividades e, de alguma forma, pudessem realizar qualquer despesa nos últimos dois quadrimestres, não conseguiria sequer eliminar o déficit financeiro constatado no período de 30-04 a 31-12-2000, em razão de sua situação financeira pretérita.

Dessa forma, de acordo com a situação apresentada, seria impossível ao Poder/órgão chegar ao final do exercício com situação de equilíbrio.

Supondo-se outra situação:

a) Saldo no passivo financeiro em 30-04 \$ (4.000,00)

b) Saldo de disponibilidade de Caixa \$ 1.000,00

c) Déficit financeiro em 30-04 \$ (3.000,00)

d) Previsão de receita de 01-05 até 31-12-00 \$ 2.000,00

e) Previsão de despesa de 01-05 até 31-12-00 \$ 2.000,00

Com essa situação, poder-se-ia interpretar que as despesas a serem feitas nos últimos oito meses deveriam ser pagas ou, ao menos, que o Poder ou órgão reservasse recurso financeiro para tanto.

Contudo, como isso seria possível haja vista a obrigatoriedade prevista no art. 1º, XII do DL 201/67 e no art. 5º da Lei 8.666/93 no que tange à obediência à ordem cronológica de pagamento dos fornecedores?

Em princípio, surgiriam duas alternativas: a primeira seria no sentido de que fosse efetuado o pagamento, com os recursos financeiros disponíveis, somente daquelas despesas que fossem geradas nos últimos dois quadrimestres, sem a observância da ordem cronológica dos pagamentos aos fornecedores, como meio de atendimento do disposto no art.42; a segunda, seria a observância da ordem cronológica, restando, por conseqüência, não pagas e sem cobertura para tanto, ao final do exercício, as despesas contraídas nos últimos oito meses do mandato.

A solução para o impasse passaria, inegavelmente, pela buscado que pretendeu a Lei com a inserção desse artigo no Capítulo da Dívida Pública.

Em outras palavras, não pretendeu a Lei privilegiar determinados fornecedores em função da época em que se dá o fornecimento ou prestação de serviços ao Poder/órgão, mas, sim, buscou impedir que o titular comprometesse, ao final do seu mandato, as contas da instituição de forma a impor dificuldades ao próximo administrador.

Nesse sentido, a interpretação e sugestão de procedimentos que se afiguram como razoáveis contemplam a vontade da Lei (não a do legislador). Assim, preliminarmente, os registros contábeis deveriam evidenciar, no Passivo

Financeiro, as despesas com as respectivas baixas e saldo, a fim de dar transparência às despesas efetuadas nos últimos dois quadrimestres.

Também seria dever do Poder/órgão, para fins de transparência e informação contábil, que fosse calculada a sua situação financeira em 30-04-2000.

De posse dessas informações contábeis que permitiriam aferir a situação financeira antes do início dos últimos oito meses do mandato, o cumprimento do artigo 42 sugeriria que, ao final desses oito meses, não pudesse o administrador apresentar resultado financeiro desfavorável em relação a 30-04-2000 se este fosse negativo, e, no máximo nulo, se este se apresentasse positivo.

Exemplificando:

Caso A:

Ativo financeiro disponibilidades (livres) em 30-04-2000 2.000,00

(-) Passivo financeiro (sem vinculações) em 30-04 1.000,00

(=) Superávit financeiro em 30-04 1.000,00

Despesas nos últimos oito meses. 1.500,00

Receitas nos últimos oito meses 500,00

Neste caso, mesmo sendo a receita, nos últimos oito meses, inferior à despesa, não haveria transgressão ao art. 42, pois para o pagamento desta haveria recursos disponíveis, ou seja, possuiriam financiamento do superávit, em 30-04, de R\$ 1.000, mais as receitas de R\$ 500, devendo pagar-se todos os fornecedores em ordem cronológica.

Caso B:

Ativo financeiro disponibilidades (livres) em 30-04-2000 2.000,00

(-) Passivo financeiro (sem vinculações) em 30-04 3.000,00

(=) Déficit financeiro em 30-04 (1.000,00)

Despesas nos últimos oito meses. 500,00

Receitas nos últimos oito meses 500,00

Nesta situação, a despesa do Poder/órgão nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular não poderia ser, em hipótese alguma, superior às suas receitas no mesmo período, ou seja, de R\$ 500, face à ausência de recursos para o financiamento de despesas que ultrapassassem esse valor em 30-04, apresentando, pelo contrário, um déficit financeiro. Dessa forma, o Poder/órgão, limitando as despesas às receitas, no período dos últimos oito meses, não incorreria na transgressão ao artigo 42, haja vista que não prejudicaria a situação financeira em 30-04, não importando se aquela despesa aferida nos últimos oito meses ficasse, por hipótese, integralmente para ser paga no exercício seguinte. Com isso, restariam observadas as normas postas nos citados art. 1º, XII, do DL 201/67 e o art. 5º da Lei 8.666/93, quanto à ordem cronológica de pagamento dos fornecedores.

Em outras palavras significa dizer que o comando do art. 42 deseja impor limite à geração de despesa nos últimos oito meses do mandato, que fosse condicionada à capacidade financeira de sua absorção. De forma simples, pode-se afirmar que nos últimos oito meses do mandato do titular de Poder/órgão a despesa, considerando o regime de competência, ficaria limitada à realização da receita, respeitado o regime de caixa. Não se poderia conceber, na interpretação, ao menos nesse primeiro exercício de vigência da LRF, que teria o atual administrador público a responsabilidade pela tarefa do equilíbrio entre os recursos de caixa e os Restos a Pagar que, historicamente, acumulam-se por vários exercícios; mas, sim na impossibilidade de o administrador cometer exageros na geração da despesa no período que antecede novo mandato, no caso,

eleito pela Lei como sendo aquele abrangendo os dois últimos quadrimestres, assim como, também, não poder-se-ia pensar que, para que o cumprimento do art. 42, ter-se-ia que ser descumprida legislação correlata.

Reforçando, ainda, este entendimento, refira-se, quanto às despesas abarcando os dois últimos quadrimestres, que o Poder Público não pode prescindir da realização de determinadas despesas de custeio, tais como aquisição de materiais (de consumo ou permanentes) e de serviços, etc., sob pena de ficar impossibilitado da prestação de serviços mínimos à população.

Importante, ainda, mencionar que, no tocante aos recursos financeiros vinculados à aplicação em determinados objetos, seja em decorrência de norma legal ou de convênio, observar-se-ia a ordem cronológica correspondente, assim como estaria vedada sua utilização para o pagamento de despesas que não estivessem relacionadas à sua aplicação.

Outro exemplo que poderia ser trazido refere-se à celebração de contrato de prestação de serviços a serem executados de forma contínua, pelo prazo de 36 meses, com início em agosto de 2000.

Tal tipo de contratação encontra-se prevista no inciso II, "caput", art. 57 da Lei de Licitações. A mesma, a qual, numa análise apressada, poderia ser entendida como vedada no aludido período, afigura-se possível de ser efetivada.

Visando à perfeita compreensão, deve-se ater à análise dos exatos termos postos no caput do art. 42 em comento. Como vimos, o dispositivo veda a contratação "de obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro" dos dois últimos quadrimestres do mandato do administrador.

Ora, a Administração subordina-se, dentre outros, ao princípio da continuidade do serviço público¹⁶, não podendo, portanto, furtar-se da prestação de serviços à população. No caso exemplificativo sob exame, a expressão "cumprida integralmente", deve ser entendida tão-somente quanto às parcelas do contrato que vencer-se-iam até 31 de dezembro de 2000.

Assim, apenas a relação a estas, as quais seriam cumpridas integralmente dentro do período atinente aos dois últimos quadrimestres de seu mandato, o Administrador teria a obrigação de efetuar o respectivo pagamento.

Nada mais lógico, pois as parcelas vencíveis a contar de janeiro de 2001, somente criariam obrigação de pagamento ao ente a contar da realização do objeto do contrato no referido mês, e assim sucessivamente até o término da avença. Outra situação prática, que tem levantado tormentosa dúvida de interpretação, é a que se refere à contratação de execução de obra pública ou de serviços nos últimos oito meses de mandato. A interpretação desse caso, a exemplo da situação anterior, deve propiciar a integração do princípio do equilíbrio e da continuidade da administração destacado pela LRF, com os princípios e normas constitucionais orçamentárias e legislação correlata, de forma que preserve a razoabilidade das ações de governo.

¹⁶Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra, *Curso de Direito Administrativo*, Malheiros Editores, 11ª Edição, 1999, p. 40, assim se reporta a este princípio: "O princípio da continuidade do serviço público é um subprincípio, ou, se quiser, princípio derivado, que decorre da obrigatoriedade do desempenho da atividade administrativa. Esta última, na conformidade do que se vem expondo, é, por sua vez, oriunda do princípio fundamental da 'indisponibilidade, para a Administração, dos interesses públicos', noção que bem se aclara ao se ter presente o significado fundamental já exposto da 'relação de Administração'. Com efeito, uma vez que a Administração é curadora de determinados interesses que a lei define como públicos e considerando que a defesa e prosseguimento deles, é, para ela, obrigatória, verdadeiro dever, a continuidade da atividade administrativa é princípio que se impõe e prevalece em quaisquer circunstâncias."

Nesse sentido não poder-se-ia interpretar que, em relação à uma determinada obra de vulto considerável ou a um contrato para prestação de serviços de engenharia de 60 meses, cuja execução do respectivo objeto fosse iniciada nos últimos oito meses de mandato, fosse o administrador compelido a dispor de todo o recurso financeiro necessário quando da celebração do contrato de execução. Não é esse o interesse da Lei, e nem poderia ser. O Primeiro aspecto que deve ser observado é a relação orçamentária do art. 42 com o que dispõe a Lei de Licitações, Lei 8.666/93, que estabelece:

"Art. 7º. As licitações para a execução de obras e para a prestação de serviços obedecerão ao disposto neste artigo e, em particular, à seguinte seqüência:

"I - projeto básico;

"II - projeto executivo;

"III - execução das obras e serviços.

"(...)

"§ 2º. As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:

"I - houver projeto básico aprovado pela autoridade competente e disponível para exame dos interessados em participar do processo licitatório;

"II - existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários;

"III - houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executadas no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma;"

Convém destacar, por importante, que para uma obra ser licitada, preliminarmente, deve ser atendido o princípio constitucional do planejamento integrado (CF, art. 165), ou seja, essa obra deve ser objeto de previsão no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária.

De acordo com o transcrito art. 7º da Lei de Licitações, deve haver, ainda, projeto básico, projeto executivo e normas de execução dessa obra, que incluirão um cronograma de execução.

Um dos principais dispositivos que elucidam o impasse encontra-se na Lei 8.666/93, que, no art. 7º, § 2º, III, prevê, acertadamente, que a dotação orçamentária necessária à licitação deve ser conjugada com o planejamento da execução a ser realizada no exercício financeiro, tão somente. Esta disposição da Lei de Licitações está em conformidade com o princípio da anualidade previsto no art. 2º da Lei 4.320/64 e no art. 165 da CF/88, que determina que a receita e a despesa devem referir-se, sempre, ao período coincidente com o exercício financeiro.

Por conseqüência, se o crédito orçamentário deve limitar-se àquelas parcelas da execução da obra que forem planejadas para o exercício, o mesmo ocorrerá em relação aos respectivos empenho da despesa, liquidação e pagamento.

No que tange às parcelas subseqüentes, além de a obra estar incluída no PPA, deverá haver previsão da mesma tanto na LDO, quanto na LOA relativas a cada exercício ao qual a mesma se estenda, tudo nos limites financeiros em consonância com o cronograma de execução físico-financeiro.

Em conclusão, os contratos para a execução de obras ou prestação de serviços serão empenhados e liquidados no exercício, não pelo valor total, mas, somente, as parcelas do cronograma físico-financeiro que correspondam ao

executado no exercício financeiro. Ao final, pode-se referir que, nos próximos exercícios, o problema prático que provavelmente ocorrerá no exercício de 2000 não deverá se verificar, pela razão de que o administrador, ao cumprir a legislação, deverá, automaticamente, proceder a limitação das despesas à arrecadação da receita, com margem suficiente de resultado para a satisfação dos débitos pretéritos; contudo, nesse primeiro exercício financeiro da edição da Lei, certamente enfrentar-se-á essa peculiaridade, face, frise-se novamente, à inobservância da legislação que vigorava anteriormente à edição da LRF."

Enfim, de acordo com a análise do TCE do Rio Grande do Sul, se o administrador não gerar nos últimos oito meses um resultado financeiro pior que o apurado em 30 de abril estará cumprindo os ditames do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, podendo até mesmo inscrever em Restos a Pagar sem a contrapartida na disponibilidade de caixa.¹⁷

IV- DA INTERPRETAÇÃO MAIS RESTRITIVA DO ARTIGO 42 DA LRF

Apesar de concordarmos, a princípio, tanto com a interpretação da possibilidade de realização de todos os empenhos firmados antes do início dos dois últimos quadrimestres, bem como com a interpretação oferecida pelo Manual do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul que prevê a fixação da data de 30 de abril com parâmetro para as inclusões em Restos a Pagar; dentro da interpretação sistemática da LRF, ainda entendemos que o artigo 42 não abrange a vedação de qualquer tipo de obrigação firmada pelo Administrador.

Desta feita, a princípio, estariam excluídas do alcance normativo as despesas previstas no artigo 9º §2º da lei, a saber:

" Art. 9º.....

§2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias". (Negritei)

¹⁷ "Dessa forma, o Poder/órgão, limitando as despesas às receitas, no período dos últimos oito meses, não incorreria na transgressão ao artigo 42, haja vista que não prejudicaria a situação financeira em 30-04, não importando se aquela despesa aferida nos últimos oito meses ficasse, por hipótese, integralmente para ser paga no exercício seguinte. Com isso, restariam observadas as normas postas nos citados art.1º, XII, do DL 201/67 e o art. 5º da Lei 8.666/93, quanto à ordem cronológica de pagamento dos fornecedores".

Da leitura do texto constitucional podemos inferir que, entre as obrigações constitucionais, estão as folhas de pagamento, décimo-terceiro salário (artigos 7º e 39, parágrafo 3º da CRFB/88), e os encargos legais decorrentes (previdência social, Pasep, etc), bem como a revisão geral anual prevista no artigo 37, inciso X da Constituição da República de 1988.

Desta forma, as obrigações decorrentes de obrigações constitucionais ou decorrentes de obrigações legais do ente público, não poderiam sofrer a restrição prevista no artigo 42 da LRF.

Ressaltamos que a ausência de limitação, porém, não é absoluta, devendo obedecer os ditames constitucionais e da própria Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo, as despesas com pessoal apesar de serem constitucionalmente previstas não podem ultrapassar os limites dos artigos 15, 16, 17, 19, 20 e principalmente 21 parágrafo único da Lei Complementar nº 101/2000.

Caso o governante, no final de mandato, verifique a incompatibilidade da norma legal com os limites expostos, deverá propor as medidas cabíveis como o cancelamento do empenho e o ingresso de representação de inconstitucionalidade face à lei ou ato normativo que afronte as disposições constitucionais, oriundas do artigo 169 da Constituição da República de 1988.

De igual forma, entendemos ainda que, as obrigações contraídas para dar continuidade à ação governamental já existente, também não pode sofrer com a restrição prevista no artigo 42, visto que, pode-se com isto, inviabilizar a continuidade do serviço público com impedimento de ação governamental planejada, nos moldes do artigos 15 e 16 da própria Lei de Responsabilidade Fiscal:

"Art. 15. 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.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa serão acompanhados de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

Desta feita, de acordo com a interpretação restritiva, a regra do artigo 42 só seria aplicável às obrigações de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que crie despesa nova e não da despesa já fixada.

Assim sendo, obrigações constitucionais, legais e decorrentes de ação governamental planejada podem, e devem, ser realizadas pelo governante, independentemente da distinção entre os empenhos realizados antes ou depois de 30 de abril¹⁸, ou do resultado financeiro deste período¹⁹.

V – CONCLUSÃO

A matéria ainda é nova, controversa e, por isso mesmo, ainda não suficientemente sedimentada pela doutrina e jurisprudência. Isto não impede o Administrador de aplicar a interpretação do direito que melhor preserve o princípio da continuidade do serviço público, em prol da eficiência do mesmo²⁰.

Não podemos deixar de destacar, a importância da norma legal inserta no artigo 42 da LRF na moralização das contas públicas, devendo o bom administrador observá-la sob pena de serem aplicadas as penalidades criminais, cíveis e políticas cabíveis, visto que, o artigo goza de presunção de constitucionalidade e tem efetividade plena.

A presente explanação procurou orientar e esclarecer quais são as interpretações possíveis ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que podem ser

¹⁸ Interpretação extensiva.

¹⁹ Interpretação do TCE do Rio Grande do Sul.

²⁰ Entendemos que pelo princípio da harmonia entre os Poderes, preconizada pelo artigo 2º da Carta Magna, em interpretação conjunta com o artigo 59, inciso II da LRF, deve o Poder Legislativo, na fiscalização dos restos a pagar, buscar a compatibilização da norma com a realidade fática vivida pela Administração Pública, neste período tormentoso, auxiliando-a em prol do interesse público.

utilizadas pelo agente público, no exercício de suas funções, dentro do controle das finanças públicas.

Ressaltamos, contudo, que o mais importante para o cumprimento de todas as normas é a consciência da ética na alocação de recursos.

A dificuldade maior é saber : onde buscar a ética, a moral?

Afinal, como bem assevera PERELMAN²¹:

“em moral, não existem obras que contenham o conjunto das regras válidas numa dada sociedade e todos parecem qualificados para emitir um juízo moral sobre qualquer situação humana, com uma autoridade variável segundo as circunstâncias. Não é nada espantoso que os juízos morais referentes às situações particulares nem sempre sejam seguros ou concordantes.

Quando nos encontramos diante das controvérsias, em moral, é que o papel dos princípios se mostra mais importante.”

- negritos não originais -

Dentro da importância dos princípios, a Lei de Responsabilidade Fiscal erigiu o princípio da Transparência Fiscal como norma, que deve ser observado pelo agente público na sua conduta fiscal.

Como lembrado por RICARDO LOBO TORRES *“o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência de forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos. O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle da sua execução”*.²²

Desta forma, a transparência não pode ser excluída do direito orçamentário tendo em vista a busca dos valores éticos, que criam um ambiente axiológico propício para aplicação dos princípios.

²¹ PERELMAN, Chaim *“Ética e Direito”*, São Paulo: Martins Fontes, 1999, p.292-293

²² De acordo conferência realizada em 27.10.2000 no XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE/IBET.

Isto não é uma novidade inerente somente às relações pertinentes ao setor público, pois *“o público é o campo de ação do Estado mas não mais seu monopólio.”*²³

Ora, mesmo no “mercado” o administrador privado deve agir com transparência na busca do atendimento dos interesses de seus clientes, procedendo de forma ética para o alcance eficiente desses interesses, sob pena de sofrer a responsabilização por seus atos.

Não é diferente na Administração Pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um desafio para todos os agentes públicos, aliado ao fato de que este é o primeiro ano em que ela é aplicada para o final de mandato dos Governadores de Estado. Temos o costume de temer tudo o que não conhecemos, e para vencer este desafio, somente o aprendizado contínuo dos preceitos nela contidos fará com que se realize uma boa administração.

Comungando da mesma opinião de PEDRO DEMO²⁴, entendemos fundamental investir em disciplina e organização como método de conhecimento, mormente por conta de nossos vezos culturais. A ciência é sobretudo procedimento metódico, implicando em um processo progressivo, cumulativo, sempre avaliado e controlado.

Ainda está se formando no Brasil o conhecimento sobre a gestão fiscal responsável, o que não implica em ignorá-la ou temer as suas conseqüências. O agente público deve ter a consciência desta formação, buscando o conhecimento metodológico de forma sistemática, com o auxílio dos demais órgãos da Administração Pública, a fim de melhor alcançar os resultados.

Assim, quando da aplicação da norma inserta no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, com análise de cada caso em concreto, deverá o Administrador Público ponderar a necessidade, avaliando a constitucionalidade e legalidade das despesas em

²³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo *“Mutações do Direito Administrativo”* Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.185

²⁴ DEMO, Pedro *“Pesquisa e construção de conhecimento: metodologia científica no caminho de Habermas”* Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1996, p.94. O autor discorre acerca de várias formas de aprendizagem para a metodologia de uma aula.

curso neste último quadrimestre, mantendo as que se fazem indispensáveis para o atendimento do interesse público.

Aliás, o interesse público é o principal alvo da Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo em vista que, somente como uma gestão fiscal transparente e responsável poderemos diminuir os riscos fiscais e proporcionar a tranqüilidade necessária para a boa administração.

Niterói, 15 de julho de 2002.

VANESSA CERQUEIRA REIS DE CARVALHO