

**Tribunal de Contas da União (TCU)**  
**Senado Federal (SF)**  
**Secretaria de Orçamento Federal (SOF)**  
**Controladoria-Geral da União (CGU)**  
**Curso de Especialização em Orçamento Público**

**ARTIGO 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:  
ASPECTOS CONTROVERSOS**

Clayton Arruda de Vasconcelos

**Brasília – DF**  
**2010**

**Tribunal de Contas da União (TCU)**  
**Senado Federal (SF)**  
**Secretaria de Orçamento Federal (SOF)**  
**Controladoria-Geral da União (CGU)**  
**Curso de Especialização em Orçamento Público**

**ARTIGO 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:  
ASPECTOS CONTROVERSOS**

Clayton Arruda de Vasconcelos

Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa –  
ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do grau  
de Especialista em Orçamento Público.

Orientador: Geovani Ferreira de Oliveira

**Brasília – DF**  
**2010**

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo avaliar em que medida os governadores e prefeitos de capital observaram a vedação imposta pelo artigo 42 da LRF no encerramento de seus mandatos, nos exercícios de 2006 e 2008, respectivamente. A metodologia utilizada consistiu em pesquisa de dados orçamentários, financeiros e patrimoniais de estados e municípios (capitais), bem como na revisão bibliográfica e jurisprudencial a respeito da matéria. Constatou-se que 13 estados apresentavam obrigações superiores às disponibilidades financeiras ao final de 2006 e 5 capitais apresentavam a mesma situação ao final de 2008, indicando o descumprimento do artigo legal supracitado, sem que seus responsáveis fossem responsabilizados por isso. O principal motivo para a falta é a existência de divergências na doutrina e na jurisprudência dos tribunais de contas a respeito da adequada evidenciação das obrigações contraídas, principalmente quanto ao momento em que deve ser considerada contraída a obrigação. Há controvérsia, ainda, a respeito da imposição legal de limitação à inscrição em restos a pagar, com reflexos diretos no montante da evidenciação contábil das obrigações existentes ao fim do mandato do governante. São apresentados elementos a respeito da interpretação mais adequados à concretização dos princípios decorrentes da LRF da ação planejada, do equilíbrio e da transparência das contas públicas. Ao final, buscou-se discutir a necessidade de alteração legislativa para uniformização de entendimento das questões polêmicas tratadas neste trabalho.

**Palavras-chave:** Obrigação de despesa. Restos a pagar.

## ABSTRACT

One of the balancing mechanisms of the public accounts established by the Fiscal Responsibility Law (LRF) is what prohibits the assumption of the obligation of expenditure in the last two quarters of the mandate of the Head of the Power or other agency in an amount exceeding the availability of funds existing at the end of that period. Thus, its creators intended to prevent mayors, governors, presidents of the republic or heads of the elected bodies to assume their mandates already with a short-term financial deficit. This study aimed to demonstrate that noncompliance with article 42 of the LRF is still prevalent, with no observation, however, as to the punishment of those responsible for the irregularity. The adopted methodology consisted in research of financial data of the Union, states and municipalities, as well as the review of the literature and of the jurisprudence on the matter. It was found that the main reason that lead to a non punishment of those who disrespect the legal device is the existence of differences in doctrine and jurisprudence of the courts of accounts concerning the elements and circumstances that characterize the assumption of the obligation of expenditure. There is controversy, still, about limiting the registration of the accounts payable and the recognition of previous fiscal years expenses in relation to the amount of funds available at the end of the term. Elements are presented regarding the most adequate interpretation of the principles derived from the LRF of the planned action, the balance and the transparency of the public accounts. Finally, it is attempted to discuss the need for legislative change to standardize the understanding of controversial issues in this work.

**Key-words:** obligation of expenditure; accounts payable.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	6
2	REFERENCIAL TEÓRICO .....	8
	2.1 Apuração do cumprimento ou descumprimento do artigo 42 da LRF .....	8
	2.2 Primeira corrente: obrigação de despesa é igual a despesa liquidada.....	11
	2.3 Segunda corrente: obrigação de despesa é igual a despesa com nota de empenho emitida .....	11
	2.4 Terceira corrente: obrigação de despesa é igual a despesa contratada ou empenhada .....	12
	2.5 A questão dos restos a pagar .....	15
3	METODOLOGIA .....	20
4	RESULTADOS .....	21
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	26
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	27

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos 40 anos, a economia brasileira oscilou entre períodos de altos índices de crescimento econômico (até as crises do petróleo em 1973 e 1979) e outros de extrema recessão (década de 1980). O crescimento econômico foi baseado, em grande parte, pelo aumento do endividamento público. Em razão disso, os períodos de recessão econômica tiveram como consequências a decretação da moratória da dívida externa na década de 1980, a sucessão de fracassados planos econômicos e o confisco de valores depositados em contas bancárias.

Junto com a recessão econômica e a elevação das taxas de juros internacionais, a ocorrência de sucessivos déficits fiscais nos vários entes federados foram alguns fatores que resultaram no crescimento excessivo do endividamento de estados, municípios e da própria União. Em função disso, para que o governo pudesse voltar a atrair financiadores, tornou-se necessária a fixação de taxas de juros cada vez maiores e a garantia de que o Brasil não voltaria a inadimplir com suas obrigações.

A edição do Plano Real, em 1993, representou mais uma tentativa de estabilização da economia. Com um plano de longo prazo, o governo propunha estabilizar preços e combater a inflação. Os primeiros efeitos começaram a ser sentidos no exercício financeiro de 1995, que apresentou, no primeiro semestre, índice médio de inflação na casa dos 10% ao mês, considerado baixo para os parâmetros da época.

A estabilidade proporcionada por esse plano econômico trouxe ao conhecimento da população a situação calamitosa das finanças de estados e municípios, encoberta até então pelos altos índices inflacionários. O nível de endividamento dessas esferas de governo se elevou de tal forma que não era possível o pagamento dos juros e encargos da dívida sem comprometer a atividade administrativa.

Neste contexto, o Governo Federal editou a Medida Provisória n.º 1.560/97, posteriormente convertida na Lei n.º 9.496, de 11 de setembro de 1997, na qual a União poderia assumir ou refinarçar a dívida pública mobiliária dos estados e do Distrito Federal e outras obrigações decorrentes de operações de crédito interno e externo.

Em contrapartida, os governos estaduais comprometiam-se a adotar medidas de controle das finanças públicas, tais como estabelecer metas de redução da dívida financeira em relação à Receita Líquida Real (RLR), garantir resultado primário, conter despesas com funcionalismo público, aumentar a arrecadação de receitas próprias, promover privatização, permissão ou concessão de serviços públicos, reforma administrativa e patrimonial, aumentar as despesas de investimento em relação à RLR. Surgia aí o embrião da Lei de LRF no Brasil.

Em 04 de maio de 2000 foi editada a Lei Complementar n.º 101, que ficou nacionalmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, com os objetivos primordiais de diminuir o *déficit* fiscal e o endividamento público dos entes federados brasileiros. Com a edição da LRF, procurou-se criar, ou consolidar, uma cultura de responsabilidade fiscal, de forma a reduzir, no médio e longo prazos, o nível de endividamento dos entes federados.

A LRF criou várias regras de controle de finanças públicas, de forma a que União, estados e municípios possam fixar metas de resultado primário e nominal que garantam a sustentabilidade da dívida. Preferencialmente, estes entes devem apresentar resultados primários positivos, apurados a partir da diferença entre as receitas e despesas não financeiras, ou seja, antes do pagamento de juros e encargos da dívida, com o intuito de destinar a sobra financeira ao pagamento de juros, encargos e amortização da dívida. Com isso, espera-se que a dívida pública seja reduzida ao longo dos anos, principalmente em relação ao Produto Interno Bruto (PIB).

Com a edição da LRF, pretendeu-se, ainda, controlar o nível de endividamento de curto prazo, principalmente ao final dos mandatos. Historicamente, os governantes brasileiros que assumem mandato eletivo herdavam uma série de despesas contraídas no governo anterior que vencem em curto prazo, sem, contudo, receberem o caixa com cobertura financeira suficiente para seu pagamento. Neste sentido, destacam-se as obrigações contraídas junto a fornecedores de bens e prestadores de serviços, que se apresentam na linguagem orçamentária como restos a pagar. Em muitos casos, dado o elevado montante dessas dívidas, seu pagamento integral pode inviabilizar a administração financeira do primeiro ano de mandato do novo governante, prejudicando o fornecimento dos serviços públicos.

Em razão disso, criou-se com a edição da LRF a vedação ao titular de poder ou órgão de contrair obrigações de despesa, nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, cujo pagamento não possa ser efetuado no mesmo exercício ou que não estejam cobertas com recursos financeiros arrecadados no exercício em que foram contraídas.

O problema de pesquisa consiste em avaliar em que medida os governadores e prefeitos de capital observaram a vedação imposta pelo artigo 42 da LRF no encerramento de seus respectivos mandatos.

O objetivo geral deste trabalho é avaliar o cumprimento do artigo 42 da LRF pelos titulares do Poder Executivo, das esferas estadual e municipal, nos exercícios de 2006 e 2008, face aos aspectos controversos na doutrina e na jurisprudência dos tribunais de contas.

Este trabalho está dividido em 7 seções, incluindo a presente introdução. As seções 2 e 3 tratam do referencial teórico e da metodologia utilizada, respectivamente. Na seção 4 são apresentados os resultados da pesquisa. Por fim, na seção 5 constam as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O artigo 42 da LRF está contido em seção denominada “dos restos a pagar”, na qual também está inserido o artigo 41, vetado pelo Presidente da República, e contém o seguinte comando:

Seção VI – Dos Restos a Pagar

Art. 41 (vetado)

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

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

Numa primeira leitura, o texto legal parece não dar margem a qualquer interpretação divergente. Seu comando determina que não se pode contrair obrigações que não possam ser pagas até o encerramento do exercício de fim de mandato, ou que não reste recurso financeiro suficiente ao seu pagamento. Contudo, o fato deste artigo estar inserido em seção dedicada aos restos a pagar e ter sido elaborado em conjunto com um artigo vetado pelo Presidente da República tem gerado uma série de divergências que podem inviabilizar sua aplicação, conforme explorado no presente trabalho.

### 2.1 Apuração do cumprimento ou descumprimento do artigo 42 da LRF

Para apurar se o gestor público observou o comando contido no artigo 42 da LRF, deve ser observado primeiramente se houve suficiência ou insuficiência financeira ao final do mandato do chefe de Poder ou Órgão. No caso de insuficiência financeira, cabe observar se foram assumidas obrigações de despesas nos dois últimos quadrimestres do exercício de encerramento de mandato.

Para subsidiar a apuração da suficiência ou insuficiência financeira ao final do exercício, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão responsável pela edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal, vem editando portarias com os modelos dos demonstrativos contábeis e instruções para seu preenchimento.

Neste sentido, é previsto que o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa faça parte do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) a ser apresentado no final dos mandatos dos chefes de Poder ou de Órgão, conforme demonstra a Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 – Suficiência Financeira da União no exercício de 2009

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	444.702.916.520,00	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	28.670.496.440,00
Caixa	8.156.310,00	Depósitos	2.600.914.120,00
Bancos	400.784.197.270,00	Restos a Pagar Processados	8.740.369.100,00
Conta movimento	230.332.959.300,00	Do Exercício	3.856.303.920,00
Contas Vinculadas	170.451.237.970,00	De Exercícios Anteriores	4.884.065.180,0
Aplicações Financeiras	43.910.562.940,00	RP Não-Processados de Exercícios Anteriores	0,00
Outras Disponibilidades Financeiras	0,00	Outras Obrigações Financeiras	17.329.213.220,00
		Recursos Vinculados a Liberar para os Poderes Legislativo e Judiciário e ao Ministério Público da União	6.164.525.000,00
		Diversas Obrigações	11.164.688.220,00
INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (I)		SUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (II)	416.032.420.080,00
TOTAL	444.702.916.520,00	TOTAL	444.702.916.520,00
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (III)			88.622.516.710,00
SUFICIÊNCIA APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (IV) = (II-III)			327.409.903.370,00

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal do Governo Federal do exercício de 2009

Da diferença entre as disponibilidades financeiras e as obrigações financeiras chega-se à suficiência ou insuficiência financeira antes da inscrição de restos a pagar não processados. Após a dedução dos valores relativos aos restos a pagar chega-se à suficiência ou insuficiência financeira após a inscrição em restos a pagar.

De acordo com os dados da Tabela 1, o Governo Federal apresentou folga financeira no exercício de 2009, demonstrando que na esfera federal não há problemas de descumprimento do artigo 42 da LRF.

Há que se ressaltar que este demonstrativo não é o mais adequado para os fins do artigo 42 da LRF porque não permite a evidenciação do montante das obrigações assumidas nos dois últimos quadrimestres do exercício. Por isso, utiliza-se o Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e, a partir dos seus dados, são realizados levantamentos para determinar se houve assunção de obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres do exercício financeiro em montante superior à disponibilidade financeira apurada no demonstrativo.

Quanto à apuração do descumprimento do dispositivo legal, as divergências começam pela utilização de duas expressões no texto artigo 42 da LRF – “contrair obrigação de despesa” e “despesas compromissadas a pagar” – para referir-se a obrigações assumidas pelo poder público. De acordo com Silva (2003, p. 132), a primeira expressão refere-se ao ato de contrair novas despesas, enquanto a segunda diz respeito ao montante das despesas anteriormente compromissadas:

[...] há que se distinguir a contratação de obrigação de despesas e as despesas compromissadas a pagar, ou seja, distinguem-se as despesas novas das já existentes que deverão ser liquidadas independentemente do período restritivo de oito meses correspondente ao final do mandato, visto que a assunção das despesas compromissadas a pagar deu-se em período anterior ao período suspeito (durante os últimos oito meses do mandato).

Em termos práticos, a autora quer dizer que ao assumir novas despesas, o administrador público deve verificar se disponibilidade financeira, acrescida da projeção de receitas até o fim do exercício, deduzidas as obrigações assumidas anteriormente, comporta a assunção de nova obrigação de despesa, de forma que, ao final do exercício, o somatório das obrigações não seja superior à disponibilidade financeira.

Outra questão que tem suscitado interpretações conflitantes diz respeito ao tratamento a ser dado aos restos a pagar quando seu montante superar as disponibilidades financeiras remanescentes ao final do exercício. Há quem entenda que não deverão figurar como obrigações os restos a pagar que superem a disponibilidade financeira. Ao contrário, há quem entenda que deixar de inscrever em restos a pagar os valores relativos às despesas compromissadas resultado na inadequada evidenciação das obrigações patrimoniais, gerando passivos não contabilizados.

Os problemas de interpretação apontados têm causado a pouca efetividade da aplicação do dispositivo legal, uma vez que permitem a evidenciação de outras em patamares diferentes, de acordo com a interpretação que se dê ao comando legal. Na literatura a respeito do tema são identificadas três correntes distintas quanto ao ato ou momento em que se caracteriza a assunção da obrigação de despesa: a liquidação, a contabilização da nota de empenho ou o empenho da despesa (formalização do contrato ou instrumento congênere). Paralelamente a essa discussão, aparecem outras questões controvertidas relacionadas à provável existência de limites para inscrição de despesa com restos a pagar, bem como necessidade de cancelamento de restos a pagar por insuficiência de recursos financeiros no final do exercício.

## **2.2 Primeira corrente: obrigação de despesa é igual a despesa liquidada**

De acordo com a primeira corrente, só será considerada contraída a obrigação de despesa quando a despesa for liquidada. Neste momento é verificado que o particular cumpriu com sua obrigação na relação jurídica, gerando para o ente público a obrigação de pagar. Assim, não deveriam ser incluídas no cálculo da suficiência ou insuficiência financeira as despesas relativas aos restos a pagar não processados, tendo em vista que não existe direito líquido e certo ao recebimento desses valores pelos particulares, enquanto não efetivarem suas obrigações, mas mera expectativa de direito ao seu recebimento.

Os defensores dessa corrente se baseiam nos artigos 62 e 63 da Lei n.º 4.320/64, os quais estabelecem que o credor só terá direito adquirido e poderá receber o valor contratado após o cumprimento da condição suspensiva prevista no contrato – fornecimento dos bens ou prestação dos serviços. Júnior e Reis (2003, p. 139 e 140) se filiam a esta tese:

[...] De fato, aparentemente, empenhada a importância, parece estar o Estado obrigado a pagar. Isto seria absurdo e a própria lei no seu art. 62, distinguindo entre empenho e pagamento, ressalva o direito de o Estado apenas pagar quando satisfeitos os implementos de condição, como veremos mais adiante.

[...] O empenho não cria obrigação e, sim, ratifica a garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços.

[...] A liquidação de despesa, de que trataremos logo a seguir, ao comentarmos o art. 63, é que permite à Administração reconhecer a dívida como líquida e certo, nascendo, portanto, a partir dela a obrigação de pagamento, desde que as cláusulas contratadas tenham sido cumpridas.

No mesmo sentido é o posicionamento de Reis (1995, p. 23), segundo o qual a liquidação da despesa “permite à Administração reconhecer a dívida como líquida e certa, nascendo, portanto, a partir dela a obrigação de pagamento, desde que as cláusulas contraídas tenham sido cumpridas”.

## **2.3 Segunda corrente: obrigação de despesa é igual a despesa com nota de empenho emitida**

Há uma segunda corrente que defende que a obrigação de despesa nasce no ato de empenho, utilizando esse termo como sinônimo de contabilização do empenho ou emissão da nota de empenho. Lino (2001, p. 148), Conselheiro do Tribunal de Contas da Bahia e Professor das disciplinas Direito Constitucional e Ciência Política da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Salvador, é da seguinte opinião:

Pouco importa, na posição do legislador, que o procedimento da despesa já se tenha iniciado anteriormente, ou seja, não se toma em consideração a existência de crédito orçamentário, de licitação e até mesmo de contrato celebrado; **o que não se poderá fazer, da data limite em diante, é praticar o ato de empenho - porquanto é este**

**quem vai criar para o ente a obrigação de pagar** - em duas situações: a) não possa ser cumprido, integralmente, no próprio exercício; b) em parcelas, a serem pagas no exercício seguinte, sem que o ente tenha - ou venha deixar - em caixa, recursos suficientes para seu total adimplemento. [grifo nosso]

O artigo 61 da Lei n.º 4.320/64 estabelece que “para cada empenho será extraído um documento denominado Nota de Empenho que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria”. Em razão disso, Júnior e Reis (2003, p. 145) distinguem empenho de nota de empenho:

[...] não se deve incidir na confusão: empenho e nota de empenho não são a mesma coisa porque:

- empenha-se previamente a despesa, podendo ser dispensada a emissão do documento Nota de Empenho;
- empenha-se a despesa previamente, com a obrigatoriedade da emissão do documento Nota de Empenho, nos demais casos.

[...] A dispensa da Nota de Empenho nos casos não prejudicará os procedimentos de contabilidade que terão a base legal nos próprios documentos que derem origem ao empenho, tais como a requisição de despesas, a nota fiscal, a fatura, o contrato ou o convênio expresso.

Segundo essa corrente, uma vez emitida a nota de empenho, já estaria caracterizada a assunção da obrigação de despesa, independente da liquidação da despesa.

#### **2.4 Terceira corrente: obrigação de despesa é igual a despesa contratada ou empenhada**

De acordo com a terceira corrente, considera-se contraída a obrigação de despesa no momento em que se firma o contrato administrativo, independentemente da existência de dotação orçamentária, do bloqueio dos créditos orçamentários – contabilização do empenho por meio da emissão da nota de empenho – ou mesmo da liquidação da despesa. Os defensores dessa corrente baseiam-se no comando contido no art. 58 da Lei n.º 4.320/64, que define o empenho da despesa como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Por sua vez, o ato da autoridade que estabelece direitos, obrigações e responsabilidades das partes, criando obrigação de pagamento, é o contrato administrativo, formalizado ou não, nos termos do que estabelece a Lei de Licitações e Contratos (Lei n.º 8.666/93):

Art. 54. Os contratos administrativos de que trata esta Lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado.

§ 1º Os contratos devem estabelecer com clareza e precisão as condições para sua execução, expressas em cláusulas que definam os direitos, obrigações e responsabilidades das partes, em conformidade com os termos da licitação e da proposta a que se vinculam.

De acordo com essa corrente, empenho da despesa é sinônimo de contrato ou instrumento congênere. Se o empenho é o ato que cria obrigação de pagamento pendente do adimplemento de condição e o contrato administrativo ou instrumento congênere define os direitos, obrigações e responsabilidade das partes, não há que se distinguir entre empenho da despesa e contratação da despesa.

É verdade que comumente se refere ao empenho da despesa como o ato de contabilizar o valor da despesa assumida, deduzindo seu montante da dotação orçamentária aprovada pelo Poder Legislativo. Contudo, a dedução do valor contratado da dotação aprovada é decorrência do compromisso assumido (empenho ou contratação da despesa), não representando o compromisso em si.

Nesse sentido, o artigo 61 da Lei n.º 4.320/64 estabelece que “para cada empenho será extraído um documento denominado Nota de Empenho que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria”. Ao ser emitido esse documento, o sistema contábil abate o valor relativo a esta despesa das dotações orçamentárias aprovadas pelo Poder Legislativo.

A única hipótese em que será considerada contraída a obrigação de despesa no momento em que for emitida a nota de empenho é estabelecida no artigo 62 da Lei n.º 8.666/93. Nos demais casos consideram-se contraída a obrigação quando da assinatura do contrato administrativo, ou da carta-contrato, autorização de compra ou ordem de execução de serviços, quando substituírem o contrato administrativo:

Art. 62. O instrumento de contrato é obrigatório nos casos de concorrência e de tomada de preços, bem como nas dispensas e inexigibilidades cujos preços estejam compreendidos nos limites destas duas modalidades de licitação, e facultativo nos demais em que a Administração puder substituí-lo por outros instrumentos hábeis, tais como carta-contrato, **nota de empenho de despesa**, autorização de compra ou ordem de execução de serviço. [grifo nosso]

As leis que dispuseram sobre as diretrizes para a elaboração dos orçamentos da União dos exercícios de 2002, 2006 e 2010 – Lei n.º 10.266, de 24/06/2001, Lei n.º 11.178, de 22/09/2005 e Lei n.º 12.017, de 12/08/2009, respectivamente – fixaram entendimento a respeito da interpretação do artigo 42 da LRF, disciplinando que a formalização do contrato ou instrumento congênere é o ato que cria a obrigação de despesas, nos seguintes termos:

Art. 71. Para efeito do disposto no art. 42 da Lei Complementar n.º 101, de 2000:  
I – considera-se contraída a obrigação no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere.

Dispositivo semelhante foi adotado nas leis de diretrizes orçamentárias que regeram a execução da lei de meios do Distrito Federal nos exercícios de 2002, 2006 e 2010 – Lei n.º 2.766, de 31/08/2001, Lei n.º 3.653, de 10/08/2005 e Lei n.º 4.386, de 05/08/2009, respectivamente.

Neste contexto, inovação importante nas regras de contabilidade pública foi introduzida em 05 de dezembro de 2007, por meio a Resolução CFC n.º 1.111, que aprovou o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, para tratar da interpretação destes princípios sob a perspectiva do Setor Público. Destacam-se os enunciados a respeito dos princípios da prudência e da oportunidade (BRASIL, 1993), segundo os quais os registros do patrimônio e suas mutações devem ser feitos de imediato, de forma a evidenciar o maior passivo e o menor ativo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas:

#### O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários.

#### O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10 – O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

No mesmo sentido, a 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (União, estados, Distrito Federal e municípios), aprovado pela Portaria STN n.º 467, de 6 de agosto 2009, válido para o exercício de 2010, de forma facultativa, e obrigatoriamente em 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os municípios traz comentário a respeito da aplicação do princípio da oportunidade na contabilidade pública:

É importante ressaltar que, para atender ao Princípio da Oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, devendo registrar tempestivamente todos os fatos que promovam alteração no patrimônio. Essa situação é verificada em fatos que não decorrem de previsão e execução do orçamento, como, por exemplo, um incêndio ou outra catástrofe qualquer.

A interpretação do artigo 42 da LRF, em consonância com os princípios da ação planejada, do equilíbrio e da transparência das contas públicas, extraídos do mesmo normativo, observados ainda os princípios da oportunidade e da prudência, conduz a que sejam consideradas contraídas as obrigações de despesa logo que se aperfeiçoe o negócio jurídico, ou seja, no momento em que for assinado o contrato administrativo ou instrumento congênere.

Conforme leciona Figueiredo [et. al] (2001, p. 225 e 226), uma coisa é a realização da despesa e outra é a assunção de obrigação:

Lastreamo-nos na CF, em seu artigo 167, II, que estabelece clara distinção entre a realização de despesa e assunção de obrigação. Esta pode se dar independentemente do regular processamento da despesa pública. Pode-se contrair obrigação de despesa sem que ela tenha sido empenhada.

Podemos afirmar, então, que contrair obrigação de despesa pode decorrer de qualquer ato ou fato que imponha à Administração a obrigatoriedade de realizar despesa.

Corroborando essa linha de inteligência, temos as despesas de exercícios anteriores. Despesas que não foram corretas e legalmente processadas no exercício próprio e que poderão ser reconhecidas e pagas em exercícios futuros.

Há casos absurdos em que, inexistindo saldo orçamentário e financeiro, o produto do serviço é entregue pelo fornecedor, que aguarda o adquirente passar a dispor dos respectivos créditos orçamentários para só então empenhar, liquidar e pagar a despesa. **Por certo que há a obrigação do serviço, independentemente do empenhamento**, caso contrário estaríamos defendendo o enriquecimento sem causa do Estado. [grifo nosso]

Portanto, de acordo com a terceira corrente, o que gera obrigação para o poder público é o contrato administrativo ou congênere, independente da emissão da nota de empenho ou da liquidação da despesa.

## 2.5 A questão dos restos a pagar

As obrigações de despesas resultantes da execução orçamentária que não forem pagas até o encerramento do exercício serão inscritas em restos a pagar processados (relativos a despesas liquidadas) e não processados (relativos a despesas não liquidadas). A adequada evidenciação da suficiência ou insuficiência financeira ao final do exercício depende da correta escrituração destas duas contas. Contudo, há diversos autores que defendem que os restos a pagar inscritos não podem superar o montante das disponibilidades financeiras. Além disso, que as notas de empenho das despesas que superem este limite deverão ser canceladas.

Tendo em vista que, atualmente, para figurar no passivo das entidades públicas as despesas deverão ser inscritas em restos a pagar, o cancelamento de notas de empenho representa, do ponto de vista contábil, a subevidenciação das obrigações patrimoniais.

Slomski (2003, p. 71) entende que só poderá ser inscrito em restos a pagar o montante relativo à disponibilidade financeiro existente ao final do mandato. Ao tratar dos lançamentos contábeis de encerramento do exercício financeiro, o autor afirma que as notas de empenhos de despesas não liquidadas devem ser anuladas, se não houve disponibilidade financeira suficiente à sua inscrição em restos a pagar, procedendo-se à emissão de novas notas de empenho no exercício vindouro, como despesa de exercícios anteriores. Tal procedimento seria necessário porque o ato de anular a Nota de empenho não anula a obrigação contratada.

Em assim procedendo, os demonstrativos contábeis deixarão de evidenciar as obrigações assumidas pelo poder público sem lastro financeiro. Isso ocorre porque, atualmente, somente as despesas liquidadas (restos a pagar processados ou fornecedores) ou relativas aos empenhos não cancelados (restos a pagar não processados) são contabilizadas nas contas patrimoniais referentes a obrigações. O cancelamento de notas de empenho resulta na falta de apuração adequada do montante da dívida pública, dentre outros fatores apontados por Júnior e Rossi (2002, p. 232):

- os balanços orçamentário, econômico e patrimonial do exercício findo escamotearão a verdade fiscal do período, vez que parcela da despesa foi simplesmente excluída, deturpando, daí, o resultado orçamentário, financeiro e econômico. Tudo isso fere o elementar princípio da evidenciação contábil (art. 83 da Lei nº 4.320, de 1964);
- conforme normas universais de auditoria, a não-fidelidade das peças contábeis enseja, por si só, parecer desfavorável do controle externo;
- tendo em mira que o cancelamento alcança boa parte dos empenhos já liquidados, a estratégia contraria o princípio do prévio empenho (art. 60 da referida lei);
- afronta ao regime de competência da despesa governamental (art. 35, II, da sobredita lei);
- segundo o art. 37 da Lei nº 4.320, a dotação ‘despesas de exercícios anteriores’ será utilizada em casos excepcionais, nos quais terá havido imprevisão dos que orçam a despesa pública. Essa falha técnica não se contextualiza na situação em destaque, vez que as despesas não só foram previstas; mais do que isso, sofreram cancelamento.

Nesse sentido, ao comentar as disposições contidas no artigo 41 da LRF, vetado pelo então Presidente da República, Cruz [et. al] (2009, p. 160) afirmam que:

Surgiram, então, duas questões de mais alta importância. A primeira diz respeito ao fato de que, não sendo possível a inscrição de despesas liquidadas em Restos a Pagar, o Passivo da entidade deixaria de consignar uma dívida real e, assim, não ficaria demonstrada a real situação financeira de curto prazo, e a figura do Déficit Financeiro seria banida por força da Lei, já que o montante do Passivo Financeiro seria praticamente igual ao Ativo Financeiro. A outra questão é que a Lei não definiu qual o procedimento a ser adotado para o reempenhamento da despesa no próximo exercício, o que, fatalmente, deveria ocorrer por se tratar de crédito líquido e certo de terceiros”.

Um fato que tem gerado muita controvérsia na literatura a respeito desse assunto diz respeito à criação de novos ilícitos penais com a edição da Lei n.º 10.028/2000, denominada Lei de Crimes Fiscais, que alterou o código penal brasileiro para incluir os crimes contra as finanças públicas no rol dos crimes contra a administração pública. Com isso, inscrever em restos a pagar despesas não empenhadas ou que excedam o limite estabelecido em lei, assim como deixar de tomar medidas para cancelar os restos a pagar que superem o limite legal, passaram a constituir crimes, conforme descrição dos ilícitos penais abaixo transcritos:

**Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar**

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei:

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos

**Não cancelamento de restos a pagar**

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

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

Da leitura da descrição dos crimes, percebe-se que o estabelecimento de limite à inscrição em restos a pagar foi remetido a outra lei, de acordo com as expressões “*que exceda limite estabelecido em lei*” e “*em valor superior ao permitido em lei*”. Esses limites estavam estabelecidos no artigo 41 da LRF, que determinava ainda que as notas de empenho não inscritas em restos a pagar deveriam ser canceladas:

Art. 41. Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em Restos a Pagar:

I – as despesas legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício;

II – as despesas empenhadas e não liquidadas que correspondam a compromissos efetivamente assumidos em virtude de:

a) normas legais e contratos administrativos;

b) convênio, ajuste, acordo ou congêneres, com outro ente da Federação, já assinado, publicado e em andamento.

[...] § 3º Os empenhos não liquidados e não inscritos serão cancelados.

Ocorre que este artigo foi vetado pelo Presidente da República à época. Em razão disso, os crimes descritos nos artigos 359-B e 359-F, normas penais em branco, que segundo Grego (2005, p. 23) são aquelas que necessitam de complementação por outro diploma, sem o qual não poderão ser aplicadas, estão em vigor, mas não possuem eficácia por faltarem o elemento de complementação, ou seja, por falta de lei estabelecendo limite à inscrição em restos a pagar.

Assim, não há autorização legal, muito menos obrigação imposta por lei, para que se promova o cancelamento de empenho, caso os restos a pagar sejam superiores às disponibilidades financeiras. Apesar dessa constatação, há doutrinadores que vinculam a assunção de obrigação de despesas com inscrição em restos a pagar e enxergam no artigo 42 da LRF vedação à inscrição em restos a pagar dos valores que superarem as disponibilidades financeiras.

Nesse sentido, Filho (2002, p. 47 e 48) afirma que não se poderia inscrever em restos a pagar os valores que superem a disponibilidade de caixa existente ao final do exercício, caso contrário restaria configurada a prática de assunção imoderada de dívidas, vedada pela LRF. Contudo, a inscrição em restos a pagar não representa assunção de dívida, mas sim a contabilização da dívida que já foi contraída. O próprio autor classifica os restos a pagar como obrigações assumidas pela administração que não foram liquidados ou pagos até o encerramento do exercício:

Restos a pagar são obrigações assumidas pela administração pública por empenhos efetuados durante o exercício financeiro (relativos a obras, serviços e compras) e não liquidadas até o último dia deste (31 de dezembro), sendo que a inscrição em 'Restos a Pagar' far-se-á no encerramento do exercício do empenho.

Além disso, o autor entende que a limitação de inscrição em restos a pagar resulta em equilíbrio fiscal, mas esse equilíbrio seria alcançado caso não fossem assumidas despesas em limites superiores à disponibilidade financeira. Uma vez contraída a obrigação, esta deve ser evidenciada no Balanço Patrimonial e demais demonstrativo contábeis, o que não ocorrerá se forem canceladas as notas de empenho da despesa.

Por fim, o simples cancelamento da nota de empenho, impedindo a inscrição em restos a pagar, não representa diminuição do déficit público, por que isso este ato não exclui a obrigação do poder público diante do contrato administrativo firmado.

Aguiar (2006, p. 207) segue essa mesma linha ao afirmar que somente quando houver disponibilidade financeira ao final do exercício é que podem ser inscritas em restos a pagar as despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do exercício de fim de mandato:

Em que pese a vedação do art. 42 da LRF, já citado, referir-se à impossibilidade de ser levado à conta de restos a pagar os resíduos passivos decorrentes de compromissos financeiros contraídos nos dois últimos quadrimestres precedentes ao final de mandato, entende que, implicitamente, a LRF veda a inscrição de débitos como restos a pagar, de despesas criadas em qualquer época e de qualquer exercício, desde que não se leve do exercício encerrado a disponibilidade de caixa suficiente para saldar todos os compromissos assumidos no exercício anterior.

A Secretaria do Tesouro Nacional, no uso da competência que lhe foi atribuída pelo § 2º do art. 50 da Lei Complementar n.º 101/2000, aprovou cinco edições do Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal, sendo a última delas por meio da Portaria n.º 586, de 29/08/2005. Esse Manual, que se aplica à União, estados, Distrito Federal e municípios, dentre outra matérias, estabeleceu regras sobre restos a pagar, instituindo um demonstrativo contábil para sua evidenciação.

Nesse sentido, a descrição a respeito do preenchimento dos campos constantes do demonstrativo contábil acarreta em interpretação de que a inscrição em restos a pagar estaria condicionada à existência de disponibilidade financeira para seu pagamento:

O Demonstrativo dos Restos a Pagar fará parte do Relatório de Gestão Fiscal somente no último quadrimestre.

[...]O demonstrativo evidenciará a inscrição em Restos a Pagar das despesas:

- liquidadas;
- empenhadas e não liquidadas;
- **não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.**

[...] A verificação do limite para inscrição em restos a pagar deve levar em consideração os seguintes procedimentos:

- os restos a pagar processados deverão constar da respectiva coluna do demonstrativo, **independente da existência de disponibilidades financeiras**, uma vez que as obrigações já foram computadas e efetivadas;
- **a inscrição dos restos a pagar não processados deverá ter como limite a disponibilidade financeira excluída a parcela já comprometida com os restos a pagar processados.**

[...] **A inscrição em restos a pagar não processados do exercício em referência limita-se à suficiência de caixa, que representa a diferença entre o ativo financeiro e as obrigações financeiras.** Na inscrição, deve-se observar que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação.

[...] **Os empenhos de despesas não inscritas em restos a pagar não processados deverão ser cancelados.**

[...] **A contabilidade deverá refletir o montante da dívida pública, inclusive, para fins de integrar o Anexo das Metas Fiscais.** [grifo nosso]

Conforme dito anteriormente, a lei não estabeleceu limites à inscrição em restos a pagar, não podendo tal limitação ocorrer por meio de ato infralegal. Não obstante o fato de que, enquanto não for criado o Conselho de Gestão Fiscal, a STN terá competência para editar normas contábeis aplicáveis em todos os entes da federação, o ato normativo Portaria não é instrumento adequado e eficaz para inovar no mundo jurídico, uma vez que a Constituição Federal estabelece que essa matéria deve ser regulada por meio de lei complementar.

É possível que tais comandos exarados pela STN resultem da existência de dispositivos da LRF que deveriam ter sido vetados junto com o art. 41, uma vez que estão diretamente ligados a este artigo e dizem respeito tão somente à evidenciação dos restos a pagar, conforme segue:

Art. 55. O relatório conterá:

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

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

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

1) liquidadas;

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

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

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

Se o artigo que trata da matéria foi vetado, não faz sentido acreditar que a limitação continua em vigor porque existe outro artigo que trata da evidenciação contábil, fazendo remissão ao artigo vetado.

Ademais, as normas legais não devem ser interpretadas isoladamente, mas sim de maneira sistêmica. Nesse sentido, a própria LRF estabelece que, com relação aos restos a pagar, devem ser evidenciados o montante e a variação da dívida no período:

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

[...] V – as operações de crédito, **as inscrições em Restos a Pagar** e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, **deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período**, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor. [grifo nosso]

Como o modelo atual de contabilização da obrigação, em que a obrigação somente é retratada no Balanço Patrimonial se a despesa for liquidada ou se houver a inscrição dos empenhos não cancelados em restos a pagar não processados, a criação de regra limitando a inscrição em restos a pagar deveria estar acompanhada da obrigatoriedade de criação de conta patrimonial de passivo para contabilizar obrigações de despesas contraídas e que passariam a não ter mais cobertura orçamentária.

### 3 METODOLOGIA

Preliminarmente, foi realizada revisão bibliográfica com a finalidade de catalogar os entendimentos existentes na doutrina a respeito da aplicação do dispositivo legal estudado. Além disso, foram realizados levantamentos de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de todos os governos estaduais, no exercício de 2006, bem como dos municípios que são capitais, relativas ao exercício de 2008, de forma a catalogar a situação financeira dos entes federados ao final do mandato de seus governantes. A seleção desses exercícios deveu-se justamente ao fato de que nesses exercícios encerram-se os mandatos de governadores e prefeitos, respectivamente.

A partir da verificação dos entes públicos que apresentavam obrigações de despesas em valores superiores as disponibilidades financeiras, foram realizados levantamentos de informações nos relatórios das contas governamentais elaborados pelos tribunais de contas competentes, de modo a verificar o posicionamento adotado por esses órgãos de controle externo quanto à matéria.

#### 4 RESULTADOS

De acordo com informações constantes da base de dados da STN, com informações prestadas pelos governos subnacionais, treze estados apresentaram insuficiência financeira, ao final do exercício de 2006, quando se encerrou o mandato de seus governadores: Alagoas, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina e São Paulo, conforme Tabela 2:

Tabela 2 – Situação Financeira dos estados brasileiros ao final do exercício de 2006

ESTADO	DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	PASSIVO FINANCEIRO	SITUAÇÃO FINANCEIRA
Acre	222.012.055,29	62.327.774,60	159.684.280,69
Alagoas	209.545.759,40	584.037.313,22	-374.491.553,82
Amapá	386.352.536,06	105.613.715,89	280.738.820,17
Amazonas	439.992.490,18	206.955.746,94	233.036.743,24
Bahia	617.688.504,13	426.213.309,97	191.475.194,16
Ceará	659.304.678,90	499.052.055,07	160.252.623,83
Distrito Federal	270.190.809,63	201.997.896,00	68.192.913,63
Espírito Santo	1.329.323.982,88	678.111.573,77	651.212.409,11
Goiás	747.000.921,95	2.020.647.692,84	-1.273.646.770,89
Maranhão	773.655.662,33	395.761.910,27	377.893.752,06
Mato Grosso	461.657.706,01	477.681.262,70	-16.023.556,69
Mato Grosso do Sul	127.917.779,60	776.477.939,40	-648.560.159,80
Minas Gerais	3.354.863.001,94	6.004.266.634,83	-2.649.403.632,89
Pará	253.871.259,91	237.865.892,49	16.005.367,42
Paraíba	224.248.730,52	344.970.238,87	-120.721.508,35
Paraná	1.518.497.153,14	1.836.574.450,48	-318.077.297,34
Pernambuco	453.760.827,25	537.463.321,46	-83.702.494,21
Piauí	242.404.812,85	109.885.576,26	132.519.236,59
Rio de Janeiro	2.584.558.659,09	4.410.756.640,89	-1.826.197.981,80
Rio Grande do Norte	312.441.303,42	153.380.705,78	159.060.597,64
Rio Grande do Sul	3.554.311.170,39	8.634.157.148,09	-5.079.845.977,70
Rondônia	335.624.001,90	424.334.434,53	-88.710.432,63
Roraima	381.535.328,25	170.740.583,84	210.794.744,41
Santa Catarina	1.287.242.546,80	1.347.155.607,15	-59.913.060,35
São Paulo	9.670.435.685,00	17.087.063.625,27	-7.416.627.940,27
Sergipe	165.562.719,79	46.319.815,12	119.242.904,67
Tocantins	189.264.873,71	81.776.867,01	107.488.006,70

Fonte: Sistema de Coleta de Dados de Estados e Municípios (SISTN)

Além disso, informações extraídas dos Relatórios das Contas Anuais emitidos pelos tribunais de contas dos estados da Bahia e do Pará, bem como do Distrito Federal dão conta da existência de passivos não contabilizados naquelas unidades da federação, que evidenciaram situação financeira negativa também nessas localidades.

Com relação às capitais de estado, os dados apresentados à STN indicam que em cinco municípios constatou-se situação financeira negativa ao final do mandato de seus prefeitos, em 2008: Salvador, Belo Horizonte, Natal, Porto Velho e Boa Vista.

Mesmo com 13 estados em situação financeira negativa e de outros 3 com passivo não contabilizado que também levaria à evidenciação de insuficiência financeira ao final do mandato de seus governantes, além de 5 capitais na mesma situação, nenhum dos governantes desses entes federados foram responsabilizados por descumprimento do artigo 42 da LRF.

A falta de responsabilização dos agentes públicos deve-se, principalmente, à existência de posicionamentos divergentes na doutrina e que são utilizados por alguns tribunais de contas para afastar a aplicação de sanções. Além disso, há tribunais de contas que sequer apuram a situação financeira para fins de aplicação do artigo 42 da LRF e outros que adotam posições favoráveis aos agentes públicos em virtude de acúmulos de dívidas em gestões anteriores.

Não foi possível classificar todos os entendimentos apresentados nos relatórios de contas anuais emitidos pelos tribunais de contas brasileiros porque nem todos publicam seus trabalhos na rede mundial de computadores. Além disso, há tribunais de contas que simplesmente ignoram a necessidade de analisar essa questão. Em razão disso, foram selecionados alguns casos para ilustrar a falta de convergência das interpretações adotadas nesses tribunais de contas.

O Tribunal de Contas de Goiás, por exemplo, expurgou das contas do passivo todas as despesas de restos a pagar relativas ao pagamento de pessoal e encargos sociais, bem como os restos a pagar de exercícios anteriores, aceitando argumento apresentado pelo órgão de controle interno do Poder Executivo estadual de que se tratam de despesa de caráter continuado e de despesas de exercícios anteriores, e que por isso não devem ser consideradas no cômputo das obrigações assumidas. Assim, de uma situação financeira deficitária, as contas estaduais passaram a evidenciar suficiência financeira.

O Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará (TCM/CE) adotou metodologia de apuração do cumprimento ou descumprimento do artigo 42 da LRF, segundo a qual devem ser consideradas contraídas somente as despesas já liquidadas, aderindo à primeira corrente descrita no referencial teórico deste trabalho. Assim, aquele órgão de controle só considera como despesas compromissadas a pagar aquelas que já tiverem sido liquidadas.

A título de ilustração, extraiu-se do Sistema de Coleta de Dados de Estados e Municípios (SISTN) a situação das contas do município de Juazeiro do Norte/CE no exercício de 2008, de acordo com o modelo de apuração da disponibilidade de caixa aprovado pela STN. Os dados levantados demonstram que, ao final do exercício, a insuficiência financeira antes da inscrição em restos a pagar não processados já somava R\$ 5,3 milhões e, após a inscrição em restos a pagar, subiu para R\$ 10 milhões, conforme Tabela 3:

Tabela 3 – Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa do município de Juazeiro do Norte/CE, no exercício de 2008

CAMPO	ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
1	DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	18.101.302,00	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	23.417.430,00
2	Caixa	2.372,00	Depósitos	14.694.566,00
3	Bancos	18.098.930,00	Restos a Pagar Processados	8.722.864,00
4	Conta movimento	18.098.930,00	Do Exercício	6.869.383,00
5	Contas Vinculadas	0,00	De Exercícios Anteriores	1.853.481,00
6	Aplicações Financeiras	0,00		
7	Outras Disponibilidades Financeiras	0,00	Outras Obrigações Financeiras	0,00
8	INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (I)	5.316.128,00	SUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (II)	
11	TOTAL	23.417.430,0	TOTAL	23.417.430,0
12	INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (III)			4.767.852,00
13	INSUFICIÊNCIA APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (IV) = (I-III)			10.083.980,00

Fonte: SISTN

Apesar dos números constantes da tabela acima, principalmente da insuficiência financeira levantada, o TCM/CE chegou à conclusão de que ao final do exercício de 2008 havia lastro financeiro no município de Juazeiro do Norte/CE para a cobertura de obrigações de despesas, além de existir sobra de mais de R\$ 13 milhões, conforme Tabela 4, extraída do relatório de análise das contas anuais daquele município:

Tabela 4 – Apuração das obrigações de despesas contraídas nos últimos oito meses do mandato

ESPECIFICAÇÃO	VALOR (R\$)
(A) Restos a Pagar Processados Inscritos em 2008	6.965.291,95
(B) Obrigações de Despesa a Pagar do Primeiro Quadrimestre	598.347,16
C) Obrigações de Despesa a Pagar dos Dois Últimos Quadrimestres (A-B)	6.366.944,79
(D) Disponibilidade financeira líquida – item 08.02.03	19.544.950,77
Resultado (D - C)	13.178.005,98

Fonte: Processo de julgamento das Contas de Governo do Município de Juazeiro do Norte/CE, relativo ao exercício de 2008, Processo n.º 2008.JNO.PCG.08042/09.

Desconsiderando pequenas diferenças existentes nos saldos das contas em ambos os demonstrativos, pode-se observar que o Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa (Tabela 3) apresentava saldo de obrigações de R\$ 23,4 milhões, resultado do somatório de depósitos, restos a pagar processados do exercício e de exercício anteriores. Somando-se esse valor ao montante dos restos a pagar não processados, chega-se a um passivo de R\$ 28,1 milhões.

Ocorre que o TCM/CE utiliza somente uma das contas representativas de obrigações no cálculo da suficiência ou insuficiência financeira, os restos a pagar processados. Além disso, a disponibilidade financeira é confrontada apenas com a parcela de obrigações contraídas nos dois últimos quadrimestres. Contudo, o parágrafo primeiro do artigo 42 da LRF dispõe que também deve ser considerado neste cálculo o montante das despesas compromissadas a pagar, anteriormente contraídas.

Com isso, os restos a pagar processados relativos às obrigações contraídas no primeiro quadrimestre, e mesmo aqueles relativos a exercícios anteriores, também devem ser deduzidos das disponibilidades financeiras.

O Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA) (2007, p. 98) fez ressalva nas Contas Anuais de Governo do exercício de 2006, tendo em vista que, apesar de que a contabilidade governamental evidenciava suficiência financeira nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, o montante das despesas de exercícios anteriores, reconhecidas posteriormente, demonstrou que, na verdade, ocorreu insuficiência financeira em cada um daqueles exercícios, conforme se depreende da Tabela 5 constante daquele relatório:

Tabela 5 – Disponibilidade Líquida e despesa de exercício anterior no estado da Bahia

DISPONIBILIDADE LÍQUIDA		DESPESA DE EXERCÍCIOS ANTERIORES		DIFERENÇA
EXERCÍCIO	VALOR	EXERCÍCIO	VALOR*	
2003	123.319.440,92	2003	208.816.361,24	(85.496.920,32)
2004	221.107.220,79	2004	345.180.280,96	(124.073.060,17)
2005	311.935.147,82	2005	352.027.140,87	(40.091.993,05)
2006	440.137.612,49	2006	176.892.980,48	263.244.632,01

Fontes: TCE/BA – Relatório da Contas Governamentais de 2006

Cabe destacar que a insuficiência financeira nos exercícios de 2003 a 2005 não têm relevância do ponto de vista do artigo 42 da LRF, uma vez que esse comando legal só se aplica aos dois últimos quadrimestres do exercício de fim de mandato. Contudo, a constatação do TCE/BA é indiciária de que a suficiência financeira evidenciada nas demonstrações contábeis do exercício de 2006 pode ser consequência da falta de emissão de notas de empenho de despesas já contraídas ou até da anulação dessas notas de empenho.

Essa mesma questão foi abordada pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará (2007, p. 83 e 84), no Relatório das Contas Anuais do Governo de 2006, concluindo pela inadequação do procedimento:

A obrigação assumida pela Administração frente aos credores decorre do efetivo fornecimento dos materiais adquiridos e da prestação dos serviços contratados. No caso das obrigações patronais, o fato gerador é a competência a que se refere o gasto. No caso de bens, a entrega dos mesmos. Quanto aos serviços, a data de realização. Portanto, estas despesas são afetas ao exercício segundo estes critérios.

Vale ressaltar que a liquidação não ocorre no momento de seu registro pela contabilidade, mas sim pela ocorrência dos fatos. O registro contábil é o mero reconhecimento dos fatos.

[...] O cancelamento de despesas liquidadas, ou ainda, a ausência de registro de liquidação de despesas já incorridas, não se constituem em mecanismos válidos para a manutenção do equilíbrio fiscal, e conseqüente atendimento do regramento contido no art. 42 da LRF, uma vez que transfere para os sucessores obrigações sem os recursos financeiros que lhe façam frente. Aliás, a vedação expressamente contida na lei tem como objetivo, exatamente, coibir esta prática.

O Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), diante da constatação de que havia dívidas não contabilizadas durante o exercício de 2006, e que por isso foram reconhecidas como Despesa de Exercícios Anteriores no exercício de 2007, consignou-se no Relatório das Contas Anuais relativo ao exercício de 2006 (2007, p. 29 e 32) a conclusão de que, na verdade, não havia disponibilidade financeira suficiente para cobrir as obrigações de despesa contraídas no exercício de encerramento de mandato de Governador, tendo em vista a falta de contabilização de dívida no montante de R\$ 439,4 milhões. Em assim agindo, o TCDF filiou-se à primeira corrente apresentada neste trabalho. Na Tabela 6 constam as disponibilidades financeiras e as obrigações financeiras registradas, bem como o montante da dívida contraída, mas não contabilizadas:

Tabela 6 – Disponibilidade financeira do Distrito Federal no exercício de 2006

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	270.190.810	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	461.629.085
Caixa	883.670	Depósitos de Diversas Origens	5.673.216
Bancos	253.113.729	Restos a Pagar Processados de 2006	16.543.924
Conta movimento	26.559.385	Outras Obrigações Financeiras	-
Contas Vinculadas	10.544.641		
Aplicações Financeiras de conta movimento	58.515.418	Dívidas não contabilizadas	439.411.945
Aplicações Financeiras de conta vinculada	157.494.284		
Agentes Arrecadadores	16.193.411		
INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (I)	191.438.275	SUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (II)	-
TOTAL	461.629.085	TOTAL	461.629.085
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (III)			179.779.169
INSUFICIÊNCIA APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (IV) = (II-III)			371.217.444

Fonte: Processo – TCDF n.º 4948/2007.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei de Responsabilidade foi um importante marco na regulação das finanças públicas brasileira. Contudo, passados dez anos de vigência, uma das condutas que o legislador procurou evitar – a assunção de despesas no final do mandato sem que possam ser pagas até o final do exercício – continua sendo desrespeitada. Esta conclusão é resultado da pesquisa realizada neste trabalho, que teve por objetivo avaliar o cumprimento do artigo 42 da LRF pelos titulares do Poder Executivo, das esferas estadual e municipal, nos exercícios de 2006 e 2008.

A cada dois anos, prefeitos ou governadores tomam posse no cargo para o qual foram eleitos assumindo a administração com dívidas de curto prazo superiores à disponibilidade financeira, muitas vezes sequer contabilizadas – não inscritas em restos a pagar – onerando o orçamento do primeiro ano de exercício.

A existência de divergências doutrinárias e jurisprudenciais dá margem a que se pratique a chamada “contabilidade criativa” e se deixe de evidenciar que ao final do mandato foram contraídas obrigações de despesas em montante superior à disponibilidade financeira, o que gera o descontrole das contas públicas no primeiro ano de exercício do novo mandatário.

É necessária a alteração da legislação que trata da elaboração dos demonstrativos financeiros e patrimoniais e da contabilidade pública, de forma que a contabilização dos atos e fatos administrativos reflita a real situação patrimonial do ente federado, em observância aos princípios do planejamento da ação governamental, equilíbrio fiscal e transparência das contas públicas.

A inclusão na nova lei de finanças públicas de regra atualmente existente no âmbito do Governo Federal que estabelece que, para fins do artigo 42 da LRF, considera-se contraída a obrigação de despesa no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere pacificará a aplicação do dispositivo legal em todo o território nacional e tenderá a findar as controvérsias tratadas neste trabalho.

Há outras divergências quanto à aplicação do artigo 42, não tratados neste artigo, que poderão ser abordadas em futuros trabalhos, tais como a metodologia do cálculo das disponibilidades financeiras, principalmente quanto à apuração da receita de estados e municípios pelo regime de competência; o tratamento a ser dado às obrigações de despesas de execução plurianual contraídas ao final do mandato, a exemplo das obras públicas; bem como esclarecer se as sanções decorrentes do descumprimento da legislação devem ser imputadas somente aos chefes de Poder ou Órgão ou se também alcançariam os secretários de finanças, os ordenadores de despesa e outros agentes públicos.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de Responsabilidade Fiscal – questões práticas (Lei Complementar n.º 101/00)*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2006).

BAHIA. Tribunal de Contas. Relatório e Parecer Prévio das Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário, Executivo e Ministério Público: exercício de 2006/Tribunal de Contas do Estado da Bahia; França Teixeira – Conselheiro Relator, Salvador: TCE-BA, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n.º 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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 9.496, de 11 de setembro de 1997. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9496.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 10.028/2000, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L10028.htm> Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 10.266, de 24 de junho de 2001. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2002 e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10266.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10266.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 11.178, de 22 de setembro de 2005. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2006 e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Lei/L11178.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Lei/L11178.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 12.017, de 12 de agosto de 2009. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar n.º 229, 28 de maio de 2009. Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/mate-pdf/59631.pdf> Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Portaria n.º 586, de 29 de agosto de 2005. Aprova a 5ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal. Disponível em:

<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria586.pdf> Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Portaria STN n.º 467, de 6 de agosto de 2009. Aprova os volumes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos e IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_467\\_2009\\_CP\\_PCE\\_PCASP.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_CP_PCE_PCASP.pdf) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n.º 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em:

[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1993/000750](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n.º 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001111](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111) Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Relatório de Gestão Fiscal do exercício de 2009. Disponível em:

[http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon\\_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=22223](http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=22223) Acesso em 21/05/2010.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios. Processo de julgamento das Contas de Governo do Município de Juazeiro do Norte/CE, relativo ao exercício de 2008, Processo n.º 2008.JNO.PCG.08042/09.

CRUZ, Flávio da [et. al]. *A Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000*. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas. Relatório e Parecer Prévio das Contas do Distrito Federal: Poderes Legislativo e Executivo: exercício de 2006 / Tribunal de Contas do DISTRITO FEDERAL; Ronaldo Costa Couto – Conselheiro Relator, Distrito Federal: TC-DF, 2007.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 2.766, de 31 de agosto de 2001. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2002. Disponível em:

<http://www.cl.df.gov.br/Legislacao/consultaTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR-2143!buscarTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR.action> Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 3.653, de 10 de agosto de 2005. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2006. Disponível em:

<http://www.cl.df.gov.br/Legislacao/consultaTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR-498!buscarTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR.action> Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 4.386, de 05 de agosto de 2009. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2010. Disponível em:

<http://www.cl.df.gov.br/Legislacao/consultaTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR-7209!buscarTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR.action> Acesso em: 20 out. 2010.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício [et. al]. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FILHO, Marino Pazzaglini. *Crimes de Responsabilidade Fiscal – Atos de Improbabilidade Administrativa por Violação da LRF*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

GREGO, Rogério. *Curso de Direito Penal – parte geral*. 5ª edição. Rio de Janeiro: Impetrus, 2005.

JÚNIOR, Flávio C. de Toledo (;) ROSSI, Sérgio Ciqueira. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Editora NDJ, 2002.

JÚNIOR, J. Teixeira Machado (;) REIS, Haroldo da Costa. *A Lei n.º 4320 comentada*. 31ª edição. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

LINO, Pedro. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n.º 101/2000*. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

PARÁ. Tribunal de Contas. Relatório e Parecer Prévio das Contas do Estado do Pará: Poderes Legislativo, Judiciário, Executivo e Ministério Público: exercício de 2006 / Tribunal de Contas do Estado do Pará; Maria de Lourdes Lima de Oliveira– Conselheira Relatora, Belém: TCE-PA, 2007.

REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 Comentada*, 26. Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

SILVA, Francis Waleska Esteves da. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e os seus princípios informadores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública, um Enfoque na Contabilidade Municipal, de Acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.