

## **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – INTERPRETAÇÃO DO ART. 42 (RESTOS A PAGAR)**

### **Autoria:**

Sidnei Di Bacco

Advogado

Antes de enfrentar o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, convém fazer alguns comentários sobre o instituto chamado “restos a pagar”, um dos temas mais polêmicos e dos que causam maior temor, principalmente agora, pela circunstância de ser último ano de mandato nos municípios brasileiros e pela recente edição da Lei 10028/2000 (Lei de Crimes Fiscais).

A Lei 4320/1964 já cuidava dos restos a pagar, em diversos dispositivos ainda aplicáveis à espécie. Interessa, especialmente, o art. 36, “caput”, o qual define o conceito de restos a pagar nos seguintes termos: “consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Note-se que há duas categorias de restos a pagar: aqueles resultantes da despesa processada, isto é, que já estavam em fase de pagamento quando se esgotou o exercício financeiro, e os restos a pagar oriundos de despesas simplesmente empenhadas, mas cujo processo de pagamento não se tinha ultimado. A distinção tem efeitos práticos, pois, ao programar o pagamento dos restos a pagar, naturalmente a administração dará prioridade aos advindos das despesas processadas no exercício anterior. 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. São considerados não processados os empenhos de contratos que se encontram em plena execução, não existindo ainda o direito líquido e certo do credor.

Os restos a pagar, como se vê, foram criados para ser um instrumento de execução financeira. Todavia, ao longo do tempo ele degenerou-se, transformando-se em meio de financiamento da despesa pública, à moda de operação de crédito. Sem recursos financeiros, o administrador contraía despesas, já sabedor de que teria de deixá-las para o sucessor pagar. Por outro lado, o conceito de restos a pagar da Lei 4320/1964 é “despesa empenhada e não paga até o dia 31 de dezembro” e vincula-se a um ato formal, a emissão de empenho prévio (art. 60, “caput”, da mesma lei), podendo ser facilmente driblado, pois permite que administradores

astutos realizem despesa no final do exercício sem empenho, emitindo-o "a posteriori", somente no início do outro exercício, quando houver disponibilidade de dinheiro. A despesa, assim, seria artificialmente transferida de um exercício financeiro para o seguinte.

Foi provavelmente a utilização irregular dos restos a pagar que motivou a redação do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que agora passou a conceituá-lo como "obrigação de despesa não paga até 31 de dezembro". A inovação trouxe importantes consequências. Primeiro, o momento em que se consuma a obrigação de despesa e, portanto, constitui os restos a pagar, não mais depende da iniciativa do administrador, expedindo um determinado ato ou documento, mas se aperfeiçoa com a efetiva entrega (ou início da entrega), pelo particular, do bem ou serviço para consumo ou uso pela administração. Agora os restos a pagar abrangem, além das despesas regularmente acompanhadas de empenho prévio, também as despesas irregulares, isto é, as assumidas sem empenho e/ou contraídas informalmente, "de boca", às vezes com a conivência dos próprios fornecedores privados, situações muito comuns especialmente em épocas de campanha eleitoral. Portanto, as artimanhas dantes possibilitadas pela Lei 4320/1964 agora caem por terra e não mais socorrem o administrador mal intencionado que emitia empenho "a posteriori" e transferia a despesa para o exercício financeiro seguinte. Segundo, toda a obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato e não paga até 31 de dezembro representa restos a pagar, independentemente do nome que lhe dê o administrador, bastando que fique configurado o não pagamento. Por isso, é indiferente que as dívidas não pagas sejam formalmente inscritas como restos a pagar (e passem a integrar a dívida flutuante, o que é o procedimento correto), ou, sejam transformadas em dívida consolidada, pois de qualquer modo permanecerão não quitadas e onerarão os exercícios financeiros futuros.

Sob esta ótica, afigura-se totalmente equivocado o posicionamento de alguns estudiosos que estão sugerindo aos atuais mandatários a anulação e cancelamento de empenhos e/ou a sua transformação em dívida consolidada como forma de evitar a inscrição de obrigações em restos a pagar. Tendo em vista que o conceito de restos a pagar da Lei de Responsabilidade Fiscal é mais amplo que o conceito da Lei 4320/1964, tais medidas não possuem eficácia jurídica alguma e, pior, ainda possuem a pecha de serem procedimentos fraudulentos, orientados unicamente ao objetivo de obstar a aplicação da lei. Nesse diapasão, devem ser condenados quaisquer artifícios, jurídicos ou contábeis, que visem a frustrar,

dificultar ou impedir, direta ou indiretamente, a plena incidência da regra máxima contida no art. 42: o mandatário não deve deixar contas para o sucessor pagar.

Embora mereça aplausos por ter superado o conceito de restos a pagar constante na Lei 4320/1964, o qual dependia da emissão de prévio empenho, conforme visto acima, a Lei de Responsabilidade Fiscal pecou ao entrar em vigor imediatamente na data da sua publicação (conforme o teor do art. 74), não prevendo uma "vacatio legis" que desse aos entes federados um espaço de tempo para permitir-lhes a completa adequação às novas normas. Com isso, o legislador acabou distanciando-se da realidade ao pretender a aplicação do art. 42 já neste exercício de 2000, e consequentemente exigir restos a pagar "zero" já em 31/12/2000.

Em situação especialmente delicada ficaram os municípios brasileiros, onde sucessivas más administrações geraram déficits que se acumularam ao longo do tempo, ocasionando estoques de dívidas virtualmente impagáveis, às vezes superiores às receitas anuais dos municípios. A Lei de Responsabilidade Fiscal veio justamente para tentar mudar este quadro de negligência com o dinheiro público, porém o fez de maneira abrupta, desconexa com a realidade, sem contemplar uma regra de transição para os entes federativos que estivessem em déficit na data em que entrou em vigor a lei (5/5/2000).

O legislador presumiu que a Lei de Responsabilidade Fiscal encontraria os municípios numa situação de equilíbrio orçamentário-financeiro, ou seja, sem dívidas antigas, de modo que a partir de 5/5/2000 bastaria mantê-lo (despesa igual à receita) para chegar-se a 31/12/2000 sem restos a pagar. Ocorre que foram "esquecidos" os municípios que se encontravam em situação de déficit no dia 5/5/2000, cuja disponibilidade de recursos financeiros era insuficiente para pagar todos os credores. A Lei de Responsabilidade Fiscal os atingiu, portanto, já desequilibrados, em situação devedora, com saldo negativo, todavia também desses passou a exigir o integral cumprimento do art. 42 e por consequência a inexistência de restos a pagar em 31/12/2000.

Pela interpretação literal do art. 42 só restaria a esses municípios uma saída: gerar, no período de 5/5/2000 a 31/12/2000, superávit (despesa menor que a receita) em montante igual ao déficit existente em 4/5/2000, de modo a buscar a compensação do desequilíbrio e "zerar" os restos a pagar em 31/12/2000.

A solução acima, todavia, transparece nitidamente ofensiva ao princípio constitucional da isonomia, pois implica a dispensa de tratamento diferenciado e mais gravoso aos municípios deficitários em 4/5/2000, exigindo deles a geração de superávit entre 5/5/2000 e 31/12/2000 (despesa menor que a receita), enquanto dos primeiros, os não deficitários em 4/5/2000, exige apenas o equilíbrio financeiro (despesa igual à receita). Por outro lado, em muitos municípios seria impossível a geração de superávit em valor suficiente para quitar o estoque de dívidas antigas, em face do seu alto valor. Qual a solução, então, para o impasse? A adoção de uma "regra de transição" pelo Tribunal de Contas, a ser aplicada neste exercício financeiro de 2000, de modo a beneficiar os municípios que se encontravam em situação deficitária em 4/5/2000, ou seja, cuja disponibilidade de recursos financeiros era insuficiente para pagar todos os credores àquela data. Conforme será visto em detalhes mais adiante, será admitido que tais municípios deixem restos a pagar em 31/12/2000, desde que limitados ao montante do déficit em 4/5/2000.

Aos municípios que se encontravam em situação não deficitária em 4/5/2000 não se aplica a regra de transição, mas sim a "regra geral", ou seja, a interpretação literal do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: não podem deixar restos a pagar em 31/12/2000. Aliás, rigorosamente falando, poder-se-ia aplicar a regra de transição a esses municípios, porém o resultado prático seria o mesmo, pois, se os restos a pagar em 31/12/2000 estão limitados ao montante do déficit em 4/5/2000, sendo este zero aquele logicamente também o será.

Então, começa-se o exame do art. 42 pela **regra geral**. Veja-se a redação do dispositivo:

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

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

A dicção legal dispensa maiores comentários por ser bastante clara: as obrigações de despesa contraídas nos oito últimos meses do mandato (de 1/5/2000 até 31/12/2000) deverão ser pagas até 31/12/2000. Se o vencimento da obrigação se der apenas no

outro exercício, por exemplo, o salário de dezembro, que costuma ser pago até o quinto dia útil de janeiro, então o dinheiro para pagá-lo deverá estar reservado em 31/12/2000, permanecendo em caixa ou banco até a data de efetivo pagamento. Veja-se, contudo, que isso leva a uma situação inusitada. Se o salário de dezembro não foi pago até 31/12/2000, e se será pago em janeiro, então deverá necessariamente ser inscrito nos restos a pagar do exercício, o que remete à seguinte conclusão: em rigor, o que é vedado são os restos a pagar "sem cobertura" em 31/12/2000, ou seja, sem que exista atual disponibilidade de caixa para pagamento.

Note-se, por outro lado, que o art. 42 admite que obrigação de despesa contraída nos oito últimos meses do mandato tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte. Essa hipótese refere-se basicamente a duas espécies de obrigações: construção de obra pública e contrato de prestação de serviços de duração continuada, os quais se iniciem em um mandato e terminem em outro.

As obras públicas cuja execução abrangem mais de um exercício financeiro devem estar incluídas no plano plurianual e seguir um cronograma físico-financeiro que estabeleça os prazos de execução e a forma de pagamento do executor. O pagamento da obra poderá ser parcelado e efetivado à medida que ela avança. A obra deverá ser empenhada em cada exercício financeiro no exato montante do que será despendido naquele exercício à conta dos respectivos créditos orçamentários. O pagamento parcelado da obra implica a efetivação de liquidações parciais, proporcionais às medições que periodicamente serão realizadas. Em todos os casos, deverão ser pagas até 31/12/2000 somente as parcelas da obra até esta data concluídas, nos termos previstos no cronograma físico-financeiro. Hipoteticamente, suponha-se que o cronograma físico-financeiro estipule pagamentos ao executor a cada 1/5 da obra concluída, ou seja, respectivamente, nas medições de 20, 40, 60, 80 e 100%. Se em 31/12/2000 a obra está 50% construída, por exemplo, o executor terá direito ao pagamento das duas primeiras medições, e este valor terá de ser quitado até 31/12/2000. Se o pagamento da obrigação se der apenas em janeiro/2001, então o dinheiro para pagá-la deverá ser reservado em 31/12/2000, permanecendo em caixa ou banco até a data de efetivo pagamento. As outras parcelas da obra (60, 80 e 100%), embora sejam obrigações de despesa assumidas pelo atual mandatário, serão pagas pelo sucessor, à medida que forem concluídas, e com recursos financeiros também do exercício financeiro subsequente. Desta forma, as parcelas vincendas não precisarão ser antecipadamente



pagas até 31/12/2000, o que também não seria conveniente, e nem há que se deixar recursos em caixa para satisfazê-las. Todavia, antes de contratar a obra o atual mandatário deverá assegurar-se de que o seu sucessor terá suficiente disponibilidade de caixa para honrar o pagamento das futuras parcelas. Obviamente não se exige do atual mandatário o poder da clarividência, a faculdade de antecipar com absoluta certeza os acontecimentos do futuro. Entretanto, pode-se perfeitamente fazer previsões do comportamento futuro da receita, com bastante acerto, de modo à antecipadamente saber se a receita futura comportará o pagamento das parcelas sem ficar totalmente comprometida.

Quanto aos contratos de prestação de serviços de duração continuada o tratamento é semelhante ao dado às obras públicas. Suponha-se um contrato de prestação de serviços de limpeza pública e coleta de lixo assinado para vigorar por um ano, entre 1/8/2000 e 31/7/2001. A característica básica desses contratos é que a obrigação de despesa não se constitui pela mera assinatura do contrato, mas se consuma mês a mês, à medida que o serviço for sendo prestado pelo contratado. Assim, em 31/12/2000 deverá ser quitada a fração do contrato relativa ao período de 1/8/2000 a 31/12/2000. Se o pagamento dos serviços de dezembro/2000 se der apenas em janeiro/2001, então o dinheiro para pagá-los deverá ser reservado em 31/12/00, permanecendo em caixa ou banco até a data de efetivo pagamento. O restante do contrato (1/1/2001 a 31/7/2001) será pago pelo sucessor, à medida que for sendo executado. A exemplo do que foi dito antes para as obras públicas, o fato do contrato a ser executado em 2001 não ser da responsabilidade do atual mandatário não o exime de, antes de contratar o serviço, assegurar-se de que o seu sucessor terá suficiente disponibilidade de caixa para pagar o contratado sem comprometer irremediavelmente as receitas da sua administração.

Cabe esclarecer que a atual legislação orçamentária já permite que as parcelas de um mesmo contrato, que incorram no exercício financeiro subsequente, sejam financiadas com a receita do próximo exercício, respeitando-se o princípio da anualidade orçamentária e o regime de competência ou exercício ao qual se submetem as despesas.

O art. 359-C, acrescentado ao Código Penal pela Lei 10028/2000 (Lei de Crimes Fiscais), pune com a pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos o gestor que "ordenar ou autorizar assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no



mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa.”

Passa-se agora ao estudo da **regra de transição** que, foi dito, seria aplicada pelo Tribunal de Contas neste exercício financeiro de 2000, de modo a beneficiar os municípios que se encontravam em situação deficitária em 4/5/2000, ou seja, cuja disponibilidade de recursos financeiros era insuficiente para pagar todos os credores àquela data. Tais municípios poderão deixar restos a pagar em 31/12/2000, desde que limitados ao montante do déficit em 4/5/2000.

Esclareça-se, inicialmente, que a terminologia “restos a pagar em 31/12/2000” é equívoca, pois existem duas espécies de restos a pagar: com cobertura e sem cobertura. Os restos a pagar com cobertura serão pagos em 2001 com recursos de 2000, reservados em 31/12/2000, enquanto os restos a pagar sem cobertura serão integralmente pagos com recursos de 2001. Interessam os restos a pagar sem cobertura, isto é, aqueles para os quais não foram reservados recursos em 31/12/2000 para garantir-lhes o posterior pagamento em 2001. Para maior precisão de linguagem os restos a pagar sem cobertura serão chamados de “déficit em 31/12/2000”.

Pois bem, a regra de transição é a seguinte: **o déficit financeiro em 31/12/2000 deverá ser menor ou igual ao déficit financeiro em 4/5/2000**. Um déficit financeiro menor indica que o município gerou superávit orçamentário (despesa menor que receita) durante a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, enquanto um déficit financeiro igual significa que houve equilíbrio orçamentário (despesa igual a receita). Não pode ser admitido um déficit financeiro maior, pois isto indicaria que houve a geração de mais déficit orçamentário (despesa maior que receita) depois da entrada em vigor da lei, contrariando o princípio maior da Lei de Responsabilidade Fiscal, que poderia ser descrito nos seguintes termos: “princípio da vedação de déficit”.

Importa agora definir como se calcula o déficit financeiro em 4/5/2000. A fórmula é:

(+) restos a pagar de exercícios anteriores a 2000, ainda não pagos até 4/5/2000 (saldo de restos a pagar do Balanço Patrimonial de 1999)

(+) compromissos assumidos entre 1/1/2000 e 4/5/2000 não pagos até 4/5/2000 (contas a pagar), pelo regime de competência

(+) demais obrigações da dívida flutuante que gerem gravame às disponibilidades em 4/5/2000 (por exemplo os depósitos em consignação)

(-) disponibilidade em caixa e bancos, exceto recursos vinculados (FUNDEF, convênios, etc.)

(=) déficit financeiro em 4/5/2000

Para apurar o montante das contas a pagar em 4/5/2000 deverão ser consideradas tão somente as despesas incorridas até aquela data, não se admitindo a inclusão de empenhos emitidos por estimativa, relativamente às parcelas de contratos que irão exaurir-se posteriormente a 4/5/2000.

Caberá à administração 2001/2004 promover esforços no sentido de extinguir o déficit financeiro constatado em 31/12/2000, Sugere-se que o próximo mandatário, no início de 2001, encaminhe projeto de lei ao Poder Legislativo estipulando em qual prazo pretende extinguir as obrigações sem cobertura em 31/12/2000. É claro que o prazo dependerá da capacidade do município de gerar superávits financeiros mensais (excedente das receitas sobre as despesas), a fim de que se verifique uma paulatina diminuição da proporção verificada em restos a pagar no ano imediatamente anterior. O que se espera, enfim, é que os restos a pagar em 31/12/2004 tendam a zero, cumprindo então o art. 42 na sua literalidade.

Ainda, a liquidação das despesas inscritas em restos a pagar deve respeitar a ordem cronológica de pagamento dos fornecedores, ou seja, as dívidas mais antigas deverão ser pagas antes das dívidas novas. Por outro lado, os créditos de natureza alimentícia (por exemplo, salários dos servidores e precatórios trabalhistas) têm preferência sobre créditos mais antigos que não tenham essa qualidade (créditos comuns).

#### **NOTAS:**

[1] Entre outros, arts. 36, 92 e 103.

[2] MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 25ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1993, p. 78/79.

[3] Pertencem ao exercício financeiro as receitas neles arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas (art. 35, da Lei 4320/1964). Este artigo confirma o



regime misto adotado no Brasil, ou seja, o regime de caixa para as receitas efetivamente obtidas ou recebidas, e o regime de exercício ou de competência para as despesas legalmente empenhadas, pagas e não pagas. MACHADO JÚNIOR e REIS, "op. cit.", p. 77.

[4] Estudo elaborado por Antônio Sérgio Baptista e Advogados Associados, solicitado pela Associação Paulista dos Municípios. Alguns trechos do estudo: (...) 4. Quanto aos restos a pagar. 4.a) Dos exercícios anteriores (até 31/12/99). 4.a.1) anular todos os empenhos, registrando o valor consolidado em dívida fundada, com exceção dos saldos de precatórios anteriores a 5/10/88, alimentares e de pequeno valor (decreto). (...) 4.b) Do exercício de 2000. 4.b.1) obrigações contraídas antes de 4/5/00, com despesas compromissadas a pagar até o final do exercício: a disponibilidade de caixa será obrigatória em 31/12, na exata medida das despesas processadas. O saldo será contabilizado em restos a pagar. Se verificada a hipótese de insuficiência de recursos financeiros, convocar os credores, tentar renegociar os débitos para adequar às disponibilidades financeiras e, caso não seja possível, anular os saldos de empenho sem disponibilidade de caixa (dívida fundada/decreto). 4.b.2) obrigações contraídas após a vigência da lei [Lei de Responsabilidade Fiscal]: se não houver disponibilidade de caixa, cancelar os empenhos e extinguir ou suspender (até 120 dias) os respectivos contratos (decreto). 4.3.b) obrigações contraídas a partir da vigência de lei penal [Lei de Crimes Fiscais] sem condições de disponibilidade de caixa: é crime (anular/decreto). (...) (grifou-se). Acrescente-se que a transformação de dívida flutuante em dívida fundada através de decreto do executivo ressurte-se de manifesta ilegalidade, pois contraria o disposto no art. 105, § 4º, da Lei n. 4.320/64, que exige autorização legislativa, "verbis": "o passivo permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

[5] Esta solução foi originariamente proposta pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul em "Estudos sobre alguns dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal", p. 74 /83.

[6] "Déficit financeiro" é representado pela diferença entre o passivo financeiro e o ativo financeiro constantes do Balanço Patrimonial, portanto agregando obrigações acumuladas ao longo de sucessivos períodos. Não deve ser confundido com "déficit orçamentário", que é constituído quando da execução negativa do orçamento de um determinado exercício.

[7] Conforme determina a Lei 8666/1993, art. 5º, "caput", e o Decreto-Lei 201/1967, art. 1º, inciso XII.