



## **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – PROBLEMAS RESULTANTES DE SUA IMPLANTAÇÃO NOS MUNICÍPIOS**

### **Autoria:**

Sidnei Di Bacco  
Advogado

Trouxe diversas dificuldades aos municípios a edição da LC 101/2000, intitulada como “Lei de Responsabilidade Fiscal”.

### **INEXISTÊNCIA DE “VACATIO LEGIS”**

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi publicada em 5/5/2000 e entrou em vigor imediatamente, sem dar prazo para os municípios adequarem-se aos seus ditames.

Quando da publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, as leis de diretrizes orçamentárias para 2000 já estavam em vigor e os projetos de leis de diretrizes orçamentárias para 2001 já haviam sido enviados às câmaras municipais. [1] Obviamente, nenhum deles estava adequado às novas exigências contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

§ 1º. Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 3º. A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

É a lei de diretrizes orçamentárias que fornece os parâmetros e instrumentos necessários ao atingimento do equilíbrio entre as despesas e as receitas, justamente a preocupação principal da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Considerando que as leis de diretrizes orçamentárias de 2000 e 2001 foram editadas em dissonância com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a eficácia desta ficou irremediavelmente comprometida. Somente a lei de diretrizes orçamentárias de 2002 é que poderá atender plenamente as novas regras.

### **VIGÊNCIA NO ÚLTIMO ANO DOS MANDATOS DOS PREFEITOS MUNICIPAIS**

Os prefeitos eleitos para o quadriênio 1997/2000 tiveram menos de oito meses para adequarem as suas contas às novas regras da Lei de Responsabilidade Fiscal, principalmente quanto à seguinte norma:

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.

O instituto chamado "restos a pagar" é um dos temas mais polêmicos da Lei de Responsabilidade Fiscal e o que causa maior temor, principalmente em razão da edição da Lei 10028/2000 (Lei de Crimes Fiscais).

A Lei 4320/1964 já cuidava dos restos a pagar em diversos dispositivos ainda aplicáveis. [2] Interessa especialmente o art. 36, "caput", que 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: o resultante de despesa processada, isto é, aguardando o pagamento quando se esgotou o exercício financeiro, e o oriundo de despesa não processada, simplesmente empenhada, ainda não habilitada para pagamento. A distinção tem efeitos práticos, pois, ao programar o pagamento dos restos a pagar, naturalmente a nova administração terá de dar prioridade aos advindos das despesas processadas no exercício anterior. São considerados processados os empenhos

executados, liquidados e, portanto, prontos para pagamento, ou seja, o direito do credor já foi verificado. São considerados não processados os empenhos em fase de 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 sabendo 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. [3]

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, 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, caracterizam-se como restos a pagar toda a obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato e não paga até 31 de dezembro, independentemente do nome que lhe dê o administrador, bastando que fique configurado o não pagamento. Em outras palavras, ainda que as dívidas não pagas não sejam formalmente inscritas como restos a pagar e não passem a integrar a dívida flutuante, incide o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Tal rigor legal motivou alguns mandatários da gestão 1997/2000 a anular e cancelar empenhos e/ou transformá-los em dívida consolidada como forma de evitar a inscrição de obrigações em restos a pagar. [4] 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, é discutível a eficácia jurídica dessas medidas e, ainda pior, possuem a pecha de serem procedimentos fraudulentos, orientados unicamente ao objetivo de obstar a aplicação da lei.

### **NÃO ESTIPULAÇÃO DE REGRA DE TRANSIÇÃO**

Em razão de sucessivas más administrações, os municípios brasileiros enfrentaram déficits que se acumularam ao longo do tempo, gerando estoques de dívidas virtualmente impagáveis, às vezes superiores às suas receitas anuais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio 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 municípios endividados. O legislador presumiu que a Lei de Responsabilidade Fiscal encontraria os municípios numa situação de equilíbrio orçamentário-financeiro, ou seja, sem débitos antigos e/ou com disponibilidade de recursos financeiros para pagá-los.

Não foi estipulada regra e nem prazo para os municípios gerarem o superávit necessário ao pagamento das dívidas existentes na data de publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a buscar o equilíbrio financeiro. Tal lacuna estimulou alguns prefeitos do mandato 2001/2004 a simplesmente deixar de pagar os débitos inscritos em restos a pagar até 31/12/2000, buscando beneficiar-se da costumeira inércia dos credores e do prazo prescricional quinquenal previsto no Decreto 20910/1932. [5] Entretanto, essa conduta não é totalmente reprovável, porque, se o administrador não tem certeza de que conseguirá gerar superávit suficiente para pagar as dívidas antigas deixadas pelo antecessor, é preferível ater-se exclusivamente às dívidas novas, de seu mandato.

Por outro lado, a redação do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal permitiu algumas interpretações no sentido de que os municípios estavam obrigados a liquidar todo o estoque de sua dívida até 31/12/2000, ou seja, nenhum valor inscrito em restos a pagar deveria passar para o exercício financeiro subsequente. Felizmente, o Tribunal de Contas local afastou esse entendimento e, para os municípios paranaenses, adotou uma regra de transição nos

seguintes termos: o déficit financeiro em 31/12/2000 deveria ser igual ou inferior ao déficit financeiro em 5/5/2000. [6] [7]

Entretanto, o Tribunal de Contas do Paraná fez o controle somente com base nos restos a pagar formalmente inscritos. Reconheceu, todavia, que a terminologia "restos a pagar" era equívoca e distinguiu entre "restos a pagar com cobertura financeira" e "restos a pagar sem cobertura financeira", somente incluindo estes últimos no cálculo do déficit financeiro. [8]

Com tal procedimento, o Tribunal de Contas limitou-se a verificar a ocorrência de déficits no período de 5/5/2000 a 31/12/2000, posterior à edição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **RESTRIÇÃO À ATRAÇÃO DE NOVOS INVESTIMENTOS PARA OS MUNICÍPIOS**

A concessão de benefícios fiscais representa um instrumento bastante útil ao alcance dos municípios. É utilizada para estimular a implantação de novas empresas e a ampliação das já existentes, fomentando o desenvolvimento através da geração de novos empregos, redução do desemprego e aumento da renda "per capita" da população.

Tal conduta não é vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, todavia, sofre restrições, pois é qualificada como renúncia de receita e exige a prévia adoção de medidas de compensação.

Na Lei de Responsabilidade Fiscal o conceito de "renúncia de receita" refere-se à "renúncia de receita tributária", entendida como a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária (art. 14, "caput", LRF). No § 1º, do mesmo artigo, o legislador exemplificou algumas espécies de incentivos ou benefícios tributários:

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Os tributos cuja instituição e arrecadação competem aos municípios são aqueles previstos nos arts. 145 e 156 da Constituição Federal, compreendendo o imposto predial e territorial urbano (IPTU), o imposto sobre transmissão "inter vivos" de bens imóveis (ITBI), o



imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), as taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos, e as contribuições de melhoria, decorrente de obras públicas.

O administrador inerte no gerenciamento da receita pública está sujeito a sanções pessoais, além de privar o município de recursos financeiros enviados pelos Estados e União. Veja-se o que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal a respeito:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

§ único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no 'caput', no que se refere aos impostos.

Além da preocupação com a eficiência na instituição, previsão e arrecadação de tributos, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu condições e limites para a renúncia de receitas tributárias, certamente atenta para o fato de que também nesta seara ocorrem excessos, nem sempre em consonância com o interesse público.

A partir de agora, qualquer ato que importe renúncia de receita deve ser precedido de minucioso estudo e planejamento, de modo a identificar as consequências imediatas e futuras sobre a arrecadação e indicar as medidas de compensação cabíveis. Não há mais espaço para improvisações ou soluções simplistas do tipo "as despesas correrão por conta do orçamento". São pressupostos para a renúncia de receitas (LRF, art. 14, "caput" e incisos I e II):

a) estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a vigência da renúncia e nos dois seguintes;

b) atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias;

c) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO;

d) adoção de medidas de compensação no exercício em que deva iniciar a vigência da renúncia e nos dois seguintes, por meio

do aumento da receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Importante esclarecer que as medidas deverão ser implantadas antes da edição do ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício fiscal.

Embora a Lei de Responsabilidade Fiscal não vede a concessão de benefícios fiscais, quer evitar que a outorga de tais benesses comprometa a efetivação das receitas previstas no orçamento e gere déficits. Como se sabe, na lei orçamentária anual fixa-se a despesa no mesmo montante da receita prevista e, se durante a execução do orçamento, por qualquer motivo, a receita não se confirma, haverá um "furo" que precisará ser compensado, ou com o aporte de novas receitas antes não previstas ou com a diminuição da despesa.

Todavia, se o benefício fiscal foi considerado na estimativa de receita da lei orçamentária, não haverá risco de déficit, pois a despesa terá sido fixada já levando em conta a perda de receita. O que não se admite é que a perda de receita sobrevenha ao longo da execução do orçamento já pronto, de maneira improvisada, sem qualquer planejamento prévio. Tanto isso é verdade que dos quatro pressupostos para a renúncia de receita antes descritos, os dois últimos são alternativos, isto é, ou um ou outro deve ser obrigatoriamente adotado.

Essa alternância importa a seguinte consequência óbvia: se a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO, não é exigida a adoção de medidas de compensação. Caso contrário, a adoção de medidas de compensação será obrigatória e deverá ser implantada antes da edição do ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício fiscal.

#### **NOTAS:**

[1] CF, art. 35, § 2º, inciso II, ADCT: "o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa". Ou seja, o prazo máximo para o executivo encaminhar o projeto de LDO ao Legislativo é 15 de abril.

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

[3] Lei 4320/1964, art. 35: "Pertencem ao exercício financeiro as receitas neles arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas". 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, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 25ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1993, 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] Decreto 20910/1932: Art. 1º. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

[6] Tribunal de Contas do Paraná, processo 274360/2000, consulta da câmara municipal de Guaraci. A solução foi originariamente proposta pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, conforme "Estudos Sobre Alguns Dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal", p. 74 a 83.

[7] "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.

[8] Tribunal de Contas do Paraná, processo 274360/2000, consulta da câmara municipal de Guaraci, Parecer 191/2000 da Diretoria de Contas Municipais.