



Parecer Prévio 00106/2020-6 - 1ª Câmara

Processos: 04185/2020-3, 15829/2019-8, 10141/2019-1, 05151/2017-6

Classificação: Embargos de Declaração

UG: PMI - Prefeitura Municipal de Lúna

Relator: Rodrigo Coelho do Carmo

Recorrente: ROGERIO CRUZ SILVA

Procurador: WILMA CHEQUER BOU HABIB (OAB: 5584-ES)

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – CONHECER –
DAR PROVIMENTO – SEM EFEITOS
MODIFICATIVOS – SANAR OMISSÃO- CIÊNCIA –
REMETER – ARQUIVAR.**

O RELATOR EXMO. SR. CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO:

I – RELATÓRIO

Tratam os autos de **Embargos de Declaração** interposto pelo Sr. **Rogério Cruz Silva**, em face do Parecer Prévio 47/2020, que julgou o Recurso de Reconsideração interposto pelo Embargante, que recomendou a rejeição de suas contas, mantendo o Parecer Prévio 20/2019.

Seguindo o rito processual, foram os autos encaminhados à Secretaria Geral das Sessões (SGS) para informação acerca de prazo recursal. Através do Despacho 28613/2020-6, informou a SGS que o Parecer Prévio 047/2020, foi disponibilizada no Diário Oficial Eletrônico deste Tribunal no dia 03/08/2020, considerando-se

publicada no dia 04/08/2020, nos termos dos artigos 62 e 66, parágrafo único, da Lei Complementar Estadual nº 621/2012 c/c art. 5º da Resolução TC nº 262/2013.

Portanto, considerando o disposto no art. 411, § 2º do Regimento Interno deste Tribunal, o prazo para interposição de Embargos de Declaração em face do mencionado parecer prévio venceu em 12/08/2020.

Em sequência remetido ao Núcleo de Controle Externo de Recursos e Consultas – NRC para análise, momento de confecção da Instrução Técnica de Recurso 295/2020-7, onde opinou-se por conhecer, dar provimento sem efeitos modificativos, para sanar omissão, sem modificar o resultado da apreciação das contas.

Após, manifestou-se o Ministério Público de Contas através do Parecer 3437/2020-5, acompanhando o entendimento técnico exarado por meio da Instrução Técnica de Recurso 295/2020-7.

É o relatório.

II – FUNDAMENTAÇÃO

II. 1 – Dos pressupostos recursais

II.1.1 – Tempestividade

Compulsados os autos verifica-se o Despacho 28613/2020-6 (evento 4), da Secretaria Geral das Sessões - SGS, informando que o **Embargos de Declaração** interposto pelo Sr. Rogerio Cruz Silva foi protocolizado em 10/08/2020 e que a notificação do Parecer Prévio 047/2020, foi disponibilizada no Diário Oficial Eletrônico deste Tribunal no dia 03/08/2019, considerando-se publicada no dia 04/08/2019.

A SGS informa ainda que, considerando o disposto no art. 411, § 2º¹ do Regimento Interno deste Tribunal, o prazo para interposição de Embargos de Declaração em

¹ **Art. 411.** Caberão embargos de declaração quando houver obscuridade, omissão ou contradição em acórdão ou parecer prévio emitido pelo Tribunal.

face do mencionado Acórdão, expirou em 12/08/2019. Portanto, os presentes embargos são **TEMPESTIVO**.

II.1.2 – Admissibilidade

Quanto à regularidade formal, requisito extrínseco de admissibilidade que consiste na necessidade de o recorrente atender às formalidades especificadas na norma de regência para o processamento do recurso interposto, verifica-se o seu atendimento visto que, em cumprimento ao disposto no art. 395, I, III, IV e V, do RITCEES, o expediente recursal foi apresentado por escrito, com a necessária qualificação e identificação do recorrente, contém o pedido e a causa de pedir, além de ter sido firmado pela própria parte.

Em sede de admissibilidade, verifica-se ser a parte capaz e possuir interesse e legitimidade processuais.

II.1.3 – Cabimento

No que concerne ao cabimento dos Embargos, a Lei Complementar Estadual nº 621, de 08 de março de 2012, estabelece:

Art. 152. Cabem os seguintes recursos nos processos em tramitação no Tribunal de Contas:

[...]

III - embargos de declaração;

Art. 167. Cabem embargos de declaração quando houver **obscuridade, omissão ou contradição** em acórdão ou parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas.

§ 1º Os embargos de declaração serão opostos por escrito pela parte, pelo interessado ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, em petição dirigida ao Relator **com indicação do ponto obscuro, contraditório**

§ 2º Os embargos de declaração serão interpostos dentro do prazo improrrogável de cinco dias, contados na forma da Lei Orgânica do Tribunal

ou omissis, dentro do prazo improrrogável de cinco dias, vedada a juntada de qualquer documento.

§ 2º Os embargos de declaração interrompem os prazos para cumprimento do acórdão e parecer prévio embargados e para interposição dos demais recursos previstos nesta Lei Complementar.

Conforme se depreende dos referidos dispositivos legais, os embargos de declaração são cabíveis quando houver, no acórdão ou no parecer prévio, obscuridade, omissão ou contradição.

Haverá omissão quando a decisão não se manifestar acerca de um pedido, sobre alguma questão de ordem pública ou sobre argumentos relevantes para a questão. Caracterizará a obscuridade quando a decisão não possuir em si, clareza. Ainda, haverá contradição quando a decisão apresentar proposições incongruentes.

Partindo de tais pressupostos, fica afastado dos Embargos de Declaração a possibilidade de discussão acerca do mérito da decisão recorrida.

Assim, tendo em vista que o presente expediente recursal apresenta alegações apontando possíveis omissões no julgado recorrido, entende-se o mesmo como **CABÍVEL**.

II.2 – Fundamentação

Os presentes embargos de declaração têm como objetivo impugnar o **Parecer Prévio 047/2020**, tendo em vista que os embargos de declaração são recursos com fundamentação vinculada, dessa forma é imprescindível que se demonstre que a decisão embargada se mostrou ambígua, obscura, contraditória ou omissa, assim, tal espécie recursal visa a correção de defeitos intrínsecos à manifestação jurisdicional, não podendo ser utilizado para correção de outros vícios. Dessa forma, se presta a corrigir “*error in procedendo*” e não “*error in iudicando*”.

Passo a análise das teses recursais apresentadas:

II.2.1 Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem

suficiente disponibilidade de caixa para pagamento (Item 7.4.2 do RT no 034/2018).

Alega o embargante que este tribunal tem sido omissivo, deixando de analisar por diversas vezes alegações apresentadas. As referidas argumentações se deram quando da análise do apontamento “*despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento*”, portanto, em descumprimento ao que preceitua no art. 42 da LRF.

Pondera mais uma vez que não foram contraídas despesas no período vedado, e sim, foram apenas empenhadas despesas contraídas anteriormente. Através da Petição Recurso 150/2020-7 traz que o referido dispositivo legal vedaria “a adição de novos compromissos nos últimos 08 (oito) meses para a finalização do mandato”. Portanto, “a vedação constante do art. 42 da LRF não é de empenhar ou pagar, [...], mas sim contrair novos compromissos”.

Significando que não poderia ser efetivado nenhuma assinatura de novos contratos, seguindo o que dispõe a Decisão Normativa 01/2018. Ao fim, pugna pelo afastamento da presente irregularidade.

Quanto este ponto, é imprescindível torna parte integrante desse voto a análise feita pelo Corpo Técnico desta Corte quando da instrução dos presentes autos considerando o sentido do art. 42, LRF, em face do ordenamento jurídico, incluindo-se a interpretação da Decisão Normativa TC 01/2018, *in verbis*:

III.1.1 O art. 42, LRF, e a expressão “contrair obrigação de despesa”

A interpretação de um artigo, que é a menor unidade independente de uma lei, depende de uma série de fatores. O ponto de partida é o texto, a redação, de modo que as palavras (ou os significantes) incluem e excluem sentidos (ou significados) da norma. O texto, porém, não pode ser entendido isolado do seu contexto, que é composto tanto pela estrutura e pelo “espírito” da lei que ele integra como pelo ordenamento jurídico como um todo. Assim, um dado artigo não pode ser separado da *mens legis*, visto que é parte coerente e íntegra do Direito. Um artigo deve dialogar com outros dispositivos da mesma lei e ser entendido dentro da parte (livro, capítulo, seção, ordenamento jurídico) que compõe, o que vai direcionar a compreensão do texto. Da mesma forma, dentre os múltiplos sentidos que as palavras podem assumir, os princípios vão excluir aqueles que não se harmonizam ao ordenamento jurídico, fechando a interpretação às

hipóteses inconstitucionais². Igualmente, é preciso atender aos fins sociais a que à lei se dirige e às exigências do bem comum (art. 5º, LINDB). Nessa tarefa, é necessário contar com o apoio da doutrina e da jurisprudência.

Como qualquer outro dispositivo, o entendimento do art. 42, LRF, observa essas regras de interpretação. Partindo do texto, tem-se que esse dispositivo versa sobre uma proibição em um determinado lapso temporal. Trata-se da vedação de contrair obrigações de despesas nos dois últimos quadrimestres do mandato das quais restem valores a serem pagos no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa. Pela literalidade do dispositivo, mesmo lido isoladamente, já é possível determinar que a sua regra não vale para todo o mandato, embora haja importante argumento a favor de se alterar a regra para que possa assim valer³.

Ocorre que, por si só, a redação do art. 42, LRF, não contém todos os elementos para extrair o sentido da norma. Em especial, o texto não é suficiente para precisar a expressão “contrair obrigação de despesa”, que é o foco dos Embargos de Declaração ora analisados. Mais que objeto do presente recurso, essa expressão é o centro da controvérsia em torno desse dispositivo. Isso porque se trata de terminologia vaga, sem significado técnico-jurídico, como o possui, ao contrário, o termo “restos a pagar”, definido no art. 36, da Lei 4.320/644. Por não possuir um significado preciso e delimitado, o seu sentido deriva do contexto em que inserido o dispositivo e da exclusão de interpretações incompatíveis com ordenamento jurídico. Desse exame conjuntural, verifica-se que **o sentido de “contrair obrigação de despesa” não pode ser aprisionado na assinatura do contrato, mas engloba todos os empenhos inscritos no período vedado que ficaram como restos a pagar sem disponibilidade de caixa**, como se passa a expor.

Inicialmente, vale ressaltar que “contrair obrigação de despesa” é um conceito interpretativo. Isso implica, como discorre Leonel Pires Ohlweiler⁵ (embora em trabalho sobre o art. 42, LRF, enquanto ato de improbidade administrativa),

[...] a necessidade de materializar tal conceito com o conjunto de objetivos e princípios que lhe conferem sentido, mas não um sentido abstrato, obtido por meio de conceitos semânticos, e sim propósito construído e projetado na história institucional da comunidade política a que pertence, marcado pela pergunta prática: de que modo o gestor público deve gerir as obrigações de pagamentos em final de mandato?

A resposta à pergunta posta pelo autor, como ele enfatiza, depende de determinar o objetivo final da regra, i.e., o que ela pretende alcançar, ou, em inglês, seguindo Dworkin, o seu *point*. Para tanto, prossegue o autor – com foco no tema da improbidade, mas cuja lição é aplicável ao presente caso –, o conceito interpretativo “não inclui somente as regras da Lei Complementar n. 101/2000,

2 RECKZIEGEL, Janaína; FREITAS, Riva Sobrado de. Limites e abusos de interpretação do Supremo Tribunal Federal no caso ADPF 54 (aborto de anencéfalos): análise crítica a partir de Habermas e Streck. Pensar, Fortaleza, v. 19, n. 3, p. 693-720, set./dez. 2014.

3 Vide ABRAHAM, Marcus. O fantasma dos restos a pagar. Jota. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/o-fantasma-dos-restos-a-pagar-12122019. Acesso em 14/10/2020.

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

5 OHLWEILER, Leonel Pires. O dever de boa administração pública e as despesas no final do mandato: perspectivas hermenêuticas da improbidade fiscal. In: LÉAL, Rogério Gesta; BITENCOURT, Caroline Müller (Orgs.) **Temas Polêmicos Da Jurisdição Do Tribunal De Justiça Do Rio Grande Do Sul: Matéria De Corrupção E Improbidade Administrativa – Estudo De Casos Volume II**, Porto Alegre, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul 2016.

mas o conjunto de princípios que melhor justificam hermeneuticamente tais regras”.

Seguindo essa linha, começa-se por conectar o artigo 42 à Lei Complementar 101/2000. Essa conexão é feita de duas maneiras, pela localização do artigo e pela sua conjugação com outros dispositivos e com o sentido geral da lei.

Quanto à topologia, o artigo 42 integra a Seção VI, intitulada “Dos Restos a Pagar”, a qual, por sua vez, compõe o Capítulo VII, que trata “Da Dívida e Do Endividamento”, conforme transcrição abaixo:

CAPÍTULO VII

DA DÍVIDA E DO ENDIVIDAMENTO

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.

Tendo em vista a sua localização e os tópicos em que inserido, extrai-se que o art. 42, LRF, regula as questões ligadas à dívida do ente ao disciplinar os restos a pagar. Essa discipline consiste em restringir os restos a pagar que podem ser deixados para o próximo mandatário, quais sejam, os que tenham disponibilidade de caixa suficiente.

Além da topologia, é preciso considerar o diálogo do art. 42, LRF, com outros dispositivos e com a finalidade geral da lei. Nesse passo, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece regras que previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante a obediência a limites e condições no que tange à inscrição em restos a pagar. É o que explicita o art. 1º, §1º, LRF:

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

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante [...] a obediência a limites e condições no que tange a [...] inscrição em Restos a Pagar.
(g.n.)

Seguindo esse espírito explicitado no art. 1º, §1º, LRF, os restos a pagar a que alude o art. 42, LRF, quais sejam, aqueles deixados de um mandato para o próximo, devem minimizar a ocorrência de riscos e promover o equilíbrio das contas públicas. Assim, por resultarem de uma ação planejada, os restos a pagar deixados para o próximo mandatário devem contar com disponibilidade de caixa, a fim de que as contas públicas fiquem equilibradas, prevenindo-se o risco de o novo gestor não poder executar as suas ações por ter que honrar os compromissos assumidos anteriormente.

Esse espírito é reforçado pelas razões do veto ao art. 41, LRF6, o qual foi excluído da redação final da lei justamente por abrir a possibilidade de se deixar restos a pagar sem disponibilidade de caixa, como se verifica da reprodução abaixo:

Razões do veto

"A exemplo de vários outros limites e restrições contidos no projeto de lei complementar, **o sentido original da introdução de uma regra para Restos a Pagar era promover o equilíbrio entre as aspirações da sociedade e os recursos** que esta coloca à disposição do governo, **evitando déficits imoderados e reiterados. Neste intuito, os Restos a Pagar deveriam ficar limitados às disponibilidades de caixa como forma de não transferir despesa de um exercício para outro sem a correspondente fonte de despesa.**

A redação final do dispositivo, no entanto, não manteve esse sentido original que se assentava na restrição básica de contrapartida entre a disponibilidade financeira e a autorização orçamentária. O dispositivo permite, primeiro, inscrever em Restos a Pagar várias despesas para, apenas depois, condicionar a inscrição das demais à existência de recursos em caixa. Tal prática fere o princípio do equilíbrio fiscal, pois faz com que sejam assumidos compromissos sem a disponibilidade financeira necessária para saldá-los, cria transtornos para a execução do orçamento e, finalmente, ocasiona o crescimento de Restos a Pagar que equivale, em termos financeiros, a crescimento de dívida pública.

Assim, sugere-se oposição de veto a este dispositivo por ser contrário ao interesse público." (g.n.)

Como se sabe, o veto foi mantido pelo Congresso.

Portanto, a própria LRF, por meio de sua organização, da redação de seus dispositivos e da sua finalidade, aponta para o entendimento do art. 42, LRF, como uma proibição de deixar restos a pagar para o próximo mandatário sem cobertura financeira. Mas não só a LRF, pois, no mesmo sentido, indica o restante do ordenamento jurídico.

O art. 59, da Lei 4.320/1964 (que não foi expressamente revogado), mostra a preocupação antiga com as despesas deixadas para o próximo mandatário:

Art. 59 - O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

§ 1º Ressalvado o disposto no Art. 67 da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente.

§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.

De forma semelhante, os princípios orçamentários da programação e do equilíbrio afastam qualquer interpretação que promova ou facilite o desequilíbrio nas contas públicas e/ou predisponha a Administração ao risco. O primeiro, como ensina Harrison Leite⁷, "remete à ideia de planejamento das ações, as quais devem ser vinculadas por um nexo entre os objetivos constitucionais e aqueles traçados pelo governante". O segundo, conforme o mesmo autor⁸, "é um princípio que norteia toda a Administração, mormente após a LRF [...]. Por esse princípio, busca-se assegurar que as despesas autorizadas na lei orçamentária não sejam superiores à previsão de receitas". Esses princípios norteiam o entendimento do art. 42, LRF, de modo que esse dispositivo embute suas ideias.

Com base em tudo isso, é possível excluir qualquer sentido do art. 42, LRF, que i) amplie a dívida pública a ser deixada para o próximo mandatário sob a rubrica "restos a pagar"; ii) que reduza a necessidade da ação planejada; iii) que suscite riscos, em vez de preveni-los; e iv) que afete o equilíbrio das contas públicas.

6 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2000/Vep101-00.htm.

7 LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. JusPodium: 4 ed. Bahia, 2015, p. 72.

8 Idem, ibidem.

Fixadas essas premissas, é possível estabelecer o sentido da expressão “contrair obrigação de despesa”.

Por um lado, alguns doutrinadores e julgados entendem, junto com o embargante, que essa expressão não engloba os empenhos de contratos anteriores ou de obrigações derivadas de outras fontes que não os contratos, mas apenas as despesas que decorram de contratos assinados a partir de primeiro de maio do último ano do mandato. Nesse sentido, Austen S. Oliveira⁹ entende que

a expressão “é vedado (...) contrair obrigação que não possa” atinge o momento em que o agente, em nome do Estado, assume a obrigação, o que vale dizer, a data em que ele assina o contrato, nomeia o funcionário, autoriza a realização de horas extras, celebra termo aditivo incrementando serviços e valores a pagar em contratos anteriores ao período de vedação e assim por diante.

Essa derradeira observação é extremamente importante porque há uma enormidade de despesas que são contínuas, bem exemplificadas pelos serviços prestados ao Poder Público pelos concessionários (água, luz, telefone); pelos locadores de bens imóveis e móveis; pelos prestadores de serviços de limpeza, manutenção, conservação; pelos servidores públicos (folha de pagamento), e que derivam de obrigações contraídas pelo Estado antes do período legal de vedação, às vezes até alguns anos antes. Essas despesas todas – como toda e qualquer obrigação contraída pelo Estado para ser executada no exercício – precisa estar coberta por nota de empenho (seja ele – aqui no conceito estritamente contábil – feito ordinariamente, por estimativa ou em valor global. V. art. 60, §§ 2.o e 3.o, da Lei 4.320/1964).

Mas o fato é que nem sempre os órgãos do Estado procedem ao empenhamento (aqui também no sentido contábil) como deveriam.

Tome-se o exemplo das despesas com pessoal que deveriam estar empenhadas (contabilmente) integralmente no primeiro dia útil do exercício, por estimativa, para cobrir toda a despesa do exercício tal qual devem ser empenhadas as despesas advindas de contratos de execução plurianual. Aí está um procedimento legal que poucos cumprem, inclusive os órgãos de controle externo. Um grande número de órgãos “empenha” (contábil) essa despesa mês a mês (e no valor exato!). Com isso tem-se empenhamentos (contábil) feitos no período de vedação (últimos oito meses de mandato), mas que não correspondem a obrigações nesses momentos contraídas.

Há, portanto, inúmeras despesas “empenhadas” (sempre só no sentido contábil) nesse interregno, mas que decorrem de obrigações contraídas antes dele (contratos de locação, de prestação de serviços, de obras, de fornecimentos, folha de pagamento, salvo nomeações novas etc.) de determinações judiciais (precatórios) e mesmo legais, como contribuições previdenciárias.

Na mesma linha, cita-se o seguinte excerto de julgado do TCE-MG, conforme noticiado no Informativo de Jurisprudência Consolidado de 2017:

3. A vedação prevista no art. 42 da Lei Complementar n. 101, de 2000, dirigida ao titular de Poder se restringe à **contratação de despesa nos dois últimos quadrimestres** do respectivo mandato, o que não ficou caracterizado nos autos. (Prestação de Contas da Administração Indireta Municipal n. 835611, rel. Conselheiro Gilberto Diniz, publicação em 8 de agosto de 2017). (g.n.)

Não obstante o teor dessas transcrições, essa interpretação do art. 42, LRF, não se harmoniza com o ordenamento jurídico e com os princípios que informam a boa gestão dos recursos públicos. Isso porque, ao excluir os empenhos anteriores, ela incentiva uma série de burlas ao escopo da lei, que é promover o equilíbrio das contas públicas ao deixar restos a pagar sempre com cobertura. Um exemplo de burla consistiria no desrespeito à ordem de pagamento, pagando-se as despesas frutos de contratos novos, enquanto se deixa as despesas oriundas de contratos

⁹ Oliveira, Austen S. Restos a pagar. Orçamento. Lei de responsabilidade fiscal e seu art. 42. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 97, p. 67 – 97, Mar - Abr / 2011.

antigos para o gestor seguinte. Outro exemplo consistiria em assinar, antes do período, diversos contratos que não se possa honrar. Esses incentivos perversos e desconexos do ordenamento jurídico demonstram a inadequação desse entendimento restritivo da expressão “contrair obrigação de despesa”, do art. 42, LRF.

Além de fugir do intento do ordenamento jurídico, essa interpretação traz inúmeras dificuldades práticas, como lista Flavio Corrêa de Toledo Junior¹⁰:

Nisso se afigura, de pronto, dificuldade conceitual e operacional; vamos a alguns exemplos: a) confissão de dívida feita em agosto é uma nova despesa, considerando que o gasto incorreu, de fato, sob a competência de anos pretéritos? b) é nova obrigação admitir servidores em face do desligamento de outros funcionários? c) é dispêndio novo o aditamento contratual de obra iniciada no ano anterior?

Outra dificuldade que surge da limitação do conceito à data da assinatura do contrato se refere às despesas que possuem outra origem que não contratual. Inúmeras despesas advêm de obrigações tributárias, encargos legais, ou mesmo da rescisão contratual. A prevalecer a interpretação restritiva à assinatura do contrato, ficariam todas essas outras despesas descobertas da regra do art. 42, LRF?

Destarte, mostra-se inadequada, por todos os ângulos, a interpretação que restringe o termo “contrair obrigação de despesa” apenas aos contratos assinados durante o período vedado. Para que ela prosperasse, seria preciso fechar os olhos para toda a cadeia principiológica e a finalidade que informa a Lei de Responsabilidade Fiscal, o que é inadmissível.

Por outro lado, a interpretação que engloba todos os empenhos realizados no período e inscritos em restos a pagar sem cobertura de caixa se amolda perfeitamente ao Direito. A uma, porque a expressão se coaduna com outras disposições legais. Depois, essa interpretação privilegia a ação planejada, o equilíbrio das contas públicas e a prevenção de riscos, como o exige a LRF e os princípios orçamentários. Por fim, esse entendimento evita as dificuldades acima listadas.

Quanto à compatibilidade com outras disposições legais, tem-se que ao utilizar “obrigação de despesa”, a lei faz alusão à despesa como um todo. A despesa, como se sabe, é composta por três etapas, dentre as quais, o empenho. Por isso, essa fase da despesa se amolda fielmente à expressão do art. 42, LRF, como explicam Emerson Garcia e Rogério Pacheco Alves (*apud* Ohlweiler¹¹):

Para a correta exegese desse dispositivo, é necessário identificar o exato momento em que se considera contraída a obrigação de despesa. De acordo com o art. 58 da Lei no 4.320/1964, “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de condição.” Constata-se, assim, que, para os fins do art. 42 da LRF, somente se pode falar em obrigação após o empenho.

(...)A execução de despesa pública pressupõe seja realizado o seu empenho, que consiste na reserva de recursos previstos em determinada dotação orçamentária em montante suficiente ao seu pagamento. Ato contínuo, é emitida a nota de empenho – documento que materializa o empenho e cuja emissão pode ser dispensada em alguns casos.

Os empenhos, uma vez não pagos no exercício, são inscritos em restos a pagar (art. 36, da Lei 4.320/64¹²). Esses, como visto, são o objeto da regulamentação do art. 42, LRF, como se extrai da seção em que ele está disposto. Por conseguinte, a proibição do art. 42, LRF, só faz sentido quando se entende “contrair obrigação de despesa” como não pagar, até o fim do mandato, empenhos inscritos no período vedado, seja de contratos assinados antes ou depois de

10 JUNIOR, Flavio Corrêa de Toledo. [A cobertura financeira para as despesas de fim de mandato: o polêmico art. 42 da LRF e a correta interpretação do TCE-SP](#). Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5607, 7 nov. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70142>. Acesso em: 6 out. 2020.

11 Op. cit.

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

primeiro de maio, e não deixar disponibilidade de caixa para seu pagamento no exercício seguinte.

No mesmo sentido, tem-se a lição de Cavalcante e Caetano¹³. Segundo os autores, “no momento de encerrar o exercício [,] a parte que se refere à despesa orçamentária que ainda está empenhada e que não foi paga será classificada como Restos a Pagar”. Esses, prosseguem os autores, devem ser cobertos pela receita orçamentária arrecadada no exercício em que ocorreu o empenho, na forma do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (versão de 2016). Assim, os autores concluem:

Nesse contexto, através do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), **os Restos a Pagar passaram a ser proibidos de serem abertos nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato** municipal sem que possam ser cumpridos integralmente dentro dele, ou deixar parcelas a serem pagas para o próximo exercício **sem a disponibilidade de caixa suficiente** para suprir essas parcelas.

Esse raciocínio é reforçado pela regra geral dos restos a pagar. Durante todo o mandato, eles devem ser pagos com os recursos arrecadados no ano do empenho, como enfatiza Marcus Abraham¹⁴:

Na prática regular e adequada, mesmo que não paga no mesmo exercício fiscal, a despesa intitulada de “restos a pagar” deverá sempre possuir um crédito financeiro suficiente e próprio para o seu pagamento, que necessitará estar disponível no momento da quitação extemporânea da obrigação, não podendo comprometer os recursos financeiros arrecadados no ano seguinte, sob pena de violação às boas práticas orçamentárias e, sobretudo, à gestão fiscal responsável que busca garantir o necessário equilíbrio fiscal.

Aliás, o **artigo 37 da Lei nº 4.320/1964**, ao se referir à conta de restos a pagar, diz expressamente que “as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las (...) poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica”.

A propósito, esta mesma ideia – de que a conta de restos a pagar deverá ter crédito próprio pré-existente – está contida no parágrafo único do **artigo 103 da Lei nº 4.320/1964**, ao estabelecer que os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária. Portanto, devem ser pagos a título de dispêndio extraorçamentário, ou seja, aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo, dentre as diversas saídas de numerários, os pagamentos de restos a pagar.

Além dos dispositivos citados pelo autor, vale mencionar também o art. 55, da LRF¹⁵. Esse dispositivo, como esclarece o Parecer Prévio 20/2019 (proc. 5151/2017), “ampara o entendimento de que tal exigência, qual seja, inscrever restos a pagar não processados até o limite da disponibilidade de caixa, depois de descontados os restos a pagar processados, está presente em todos os exercícios”.

13 CAVALCANTE, Nirleide Saraiva Coelho e; CAETANO, Victor Fernandes. Inscrição de Restos a Pagar na gestão dos municípios cearenses. Revista Controle. Fortaleza, v. 16, n. 2, p. 164-189, jul./dez. 2018.

14 ABRAHAM, Marcus. O fantasma dos restos a pagar. Jota. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=/www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/o-fantasma-dos-restos-a-pagar-12122019. Acesso em 14/10/2020.

15 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;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.

Desse modo, se independentemente do ano do mandato, os restos a pagar devem ser pagos com os recursos arrecadados no ano do empenho, com mais razão, devem sê-lo no último ano do mandato. Nesse ano, não se preserva apenas o equilíbrio fiscal – o que já é suficientemente uma razão –, mas se possibilita a materialização da democracia, por meio da implementação das políticas públicas escolhidas pela população no pleito eleitoral. Permitir a insuficiência de caixa para cobrir os restos a pagar no último ano do mandato é, portanto, atentar contra a democracia, o que é especialmente contraditório em tempos em que se propaga o orçamento participativo.

Nesse sentido de que para fins do art. 42, LRF, deve ser verificada a disponibilidade de caixa para a cobertura dos restos a pagar relativos a todos os empenhos, tem-se também a jurisprudência predominante do TCE-MG, conforme Informativo de Jurisprudência Consolidada 2017 (último ano disponibilizado no site da Corte):

AUDITORIA. PREFEITURA MUNICIPAL. PROCEDÊNCIA PARCIAL DAS REPRESENTAÇÕES. IRREGULARIDADES. INOBSERVÂNCIA DO ART. 42 DA LRF. MULTA. ACUMULAÇÃO INDEVIDA DE CARGOS PÚBLICOS. CARGOS INACUMULÁVEIS. INCOMPATIBILIDADE DE HORÁRIOS. DEVOLUÇÃO AO ERÁRIO. 1. **A assunção de obrigação de despesas nos dois últimos quadrimestres do mandato eletivo, e inscrição em Restos a Pagar, sem a suficiente disponibilidade de caixa para o seu pagamento no exercício seguinte, importa em inobservância do disposto no art. 42 da LRF e responsabilização do gestor.** [...] (Auditoria n. 924034, rel. Conselheiro Wanderley Ávila, publicação em 26 de abril de 2017).

[...]

Irregularidade dos atos administrativos referentes a obrigações em final de mandato, das despesas sujeitas a processos licitatórios e controle interno Versam os autos sobre inspeção ordinária realizada em Prefeitura Municipal, referente ao exame da legalidade e da regularidade dos atos administrativos, especialmente das obrigações em final de mandato, das despesas sujeitas a processos licitatórios e da aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino. [...] Tendo sido afastada a ocorrência da prescrição da pretensão punitiva, pela não configuração de quaisquer das hipóteses previstas na Lei Complementar n. 102/08, com a redação dada pela LC n. 133/14, o relator, no mérito, **aplicou multa ao prefeito, diante da comprovação documental de que nos últimos dois quadrimestres do seu mandato foram assumidas despesas cujas parcelas deveriam ser pagas no exercício seguinte, sem que houvesse suficiente disponibilidade financeira para este efeito, em desacordo com o art. 42, caput e parágrafo único, da LC n. 101/00. Destacou, ainda, que, na análise do art. 42 da Lei Complementar n. 101/00, é necessário atentar para os seguintes requisitos básicos: apuração das disponibilidades de caixa, dos encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício e exame da natureza das despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro. O relator, com fulcro no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar n. 101/2000, alertou que os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. Destacou, lado outro, que o princípio da oportunidade, um dos princípios fundamentais da contabilidade, estabelece o processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas, sob pena de se ocasionar a perda de sua relevância, devendo-se ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.** [...] Assim, em face do não cumprimento aos preceitos contidos no art. 42, caput e parágrafo único, da LC n. 101/00, no art. 37, XXI, da CR/88, na Lei n. 8.666/93 e no art. 74, II, da CR/88, foram imputadas multas aos gestores e demais agentes públicos, conforme descrito nos autos por atos praticados mediante certame irregular ou pela ausência de processo

licitatório. (Inspeção Ordinária n. 808598, rel. Conselheiro Substituto Licurgo Mourão, 4 de maio de 2017).

Na oportunidade, frise-se que os restos a pagar a que se refere o art. 42, LRF, devem se referir tanto aos empenhos relativos às despesas novas quanto às oriundas de contratos ou imposições legais anteriores ao período vedado, inclusive às de caráter continuado, em virtude do planejamento imposto à ação administrativa. Nesse sentido, Flavio Corrêa de Toledo Junior¹⁶ destaca que:

Assim, os preexistentes dispêndios, previsíveis, há muito tempo, no planejamento orçamentário, deveriam todos contar com amparo de caixa, principalmente em época de maior restrição fiscal: o de época eleitoral.

Do contrário, o Controle Externo laboraria na contramão do querer legal, sancionando dívida maior, a ser enfrentada pelo próximo mandatário.

Na mesma linha, a jurisprudência do TCE-SP enfatiza a necessidade de se considerar todos os empenhos na apuração do art. 42, LRF, inclusive os oriundos de contratos assinados antes do período referido pelo dispositivo:

A despeito das razões recursais, a sistemática utilizada por esta E. Corte para apuração do cumprimento do art. 42 da LRF foi reafirmada pelo E. Tribunal Pleno em sessão de 05 de junho de 2019, quando do julgamento do Pedido de Reexame das Contas de 2016 do Município de Itaí (TC 0244.989.18-0, nos seguintes termos:

“Sendo assim, o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser examinado à vista dos seguintes pressupostos:

(...)

Em face de sua previsibilidade, as despesas continuadas, não geradas propriamente entre maio e dezembro, precisam dessas, mais do que as novas, de suporte de caixa. Se assim não fosse, estaria sancionada afronta à responsabilidade fiscal, validando-se empenhos sem cobertura financeira e, disso decorrente, o déficit orçamentário e o aumento da dívida pública”.

(TCE-SP. Parecer TC-007348.989.19-5 – Pedido de Reexame julgado em 28/11/2019.)

Além de incluir despesas derivadas de obrigações anteriores ao período vedado, é importante esclarecer que essas despesas não se limitam às derivadas de contratos. Ao contrário, elas incluem os contratos, os encargos sociais e legais, como multas e juros, tributos, e quaisquer outras despesas seja qual for sua origem. Contabilmente, esse raciocínio se expressa na forma exposta na ITC 3033/2018 (proc. 5151/2017):

- (+) Disponibilidade de caixa em 1º de janeiro
- (+) Previsão de entrada de recursos até 31 de dezembro
- (=) Disponibilidade de caixa “bruta”
- (-) Pagamento das despesas do ano anterior, inscritas em restos a pagar a serem pagas no ano
- (-) Pagamento das despesas já liquidadas
- (-) Pagamento dos salários dos servidores até o final do ano
- (-) Pagamento do 13º salário
- (-) Pagamento de encargos sociais
- (-) Pagamento de empréstimos bancários
- (-) Pagamento de parcelamento de dívidas com o INSS e outras
- (-) Contrapartida de convênios já assinados
- (-) Pagamento de contratos já assinados (vigilância, limpeza, fornecimento de medicamentos, obras etc)
- (-) Pagamento de contratos já assinados (vigilância, limpeza, fornecimento de medicamentos, obras etc)
- (-) Pagamento das despesas de água, luz e telefone previstas
- (-) Pagamento de quaisquer outras obrigações já assumidas ou que o município deva fazer por exigência legal

16 JUNIOR, Flavio Corrêa de Toledo. [A cobertura financeira para as despesas de fim de mandato: o polêmico art. 42 da LRF e a correta interpretação do TCE-SP](#). Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5607, 7 nov. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70142>. Acesso em: 6 out. 2020

(=) Disponibilidade de caixa 'líquida'

[...]

Isto posto, conclui-se que, para apuração do disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal parte-se da disponibilidade bruta de caixa, da qual são deduzidos os Restos a Pagar Processados, e os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores. Os recursos que sobrarem, são chamados de Disponibilidade Líquida de Caixa, e poderão ser utilizados para inscrição dos Restos a Pagar Não Processados do exercício.

É à luz dessas premissas que se deve entender a Decisão Normativa TC 01/2018, sobre a qual se passa a fazer alguns comentários. Este TCE-ES, na tentativa de estabelecer um sentido para o art. 42, LRF, editou a referida deliberação. Na qualidade de decisão normativa¹⁷, a DN 01/2018 fixa critérios e orientações, que servem como um norte no entendimento da regra, mas sem caráter cogente, por não se tratar de Parecer em Consulta. Isto é, a DN 01/2018 orienta a interpretação, mas não obriga os técnicos desta Corte, os quais possuem independência¹⁸ para firmar seus posicionamentos senão quando diante de normas – o que não é o caso, apesar de a nomenclatura *normativa*.

Em todo caso, a DN 01/2018 não contraria o entendimento sustentado pelo corpo técnico neste processo. Ao contrário, ela vai ao seu encontro, permitindo a inclusão de outros empenhos além daqueles oriundos de contratos assinados após o período vedado, como se confere da referida deliberação:

IV - O ato de “contrair obrigação de despesa” será considerado no momento da assunção da obrigação, ou seja, da emissão do ato administrativo gerador da despesa, da data de assinatura do contrato, convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres ou, na ausência desses, da data do empenho da despesa, na forma do artigo 62 da Lei 8.666/1993;

Como se verifica da transcrição acima, a DN 01/2018 não enumera apenas a data da assinatura do contrato como o ato de contrair despesa, afinal nem toda despesa possui essa origem. Atenta a isso, a DN 01/2018, item IV, admitiu três momentos para a assunção da obrigação de despesa: 1) a emissão do ato administrativo gerador da despesa, 2) a data da assinatura do contrato (ou instrumento congêneres) ou 3) a data do empenho (na ausência de contrato ou congêneres).

A primeira hipótese, “emissão de ato administrativo gerador de despesa”, engloba os diversos casos que não se enquadram em contratos ou empenhos que os substituam. Assim, sob essa hipótese, é possível incluir todas as despesas inerentes à gestão do administrador, como as rescisões, as obrigações tributárias, as tarifas de água e de energia elétrica nos prédios públicos. Sobre essas últimas, i.e., as tarifas, vale ressaltar que elas estão intrinsecamente ligadas à maneira como o gestor gerencia o seu consumo – se com zelo ou com desperdício –, refletindo, portanto, ato administrativo seu, não dos gestores passados, que obrigatoriamente firmaram os contratos de fornecimento, mas não têm ingerência sobre o uso atual. Ainda sob a primeira hipótese (emissão de ato administrativo), inserem-se os empenhos derivados de contratos anteriores, na medida que as notas de empenho são atos administrativos geradores de despesa.

Essa abertura dada pelo item IV da DN 01/2018 se mostra consentânea com as premissas que norteiam a interpretação do dispositivo. Isso porque examina se os restos a pagar possuem cobertura, de modo a não deixar dívida para o gestor seguinte, o que pressupõe a ação planejada, exige a prevenção de riscos e busca o equilíbrio nas contas públicas. Portanto, uma vez conectada ao ordenamento jurídico, a DN 01/2018 não limita o ato de contrair obrigação de despesa à data da

17 RITCEES

Art. 428. As deliberações do Plenário e, no que couber, das Câmaras ou do Relator, serão formalizadas, observado o disposto na Lei Orgânica do Tribunal e em atos normativos específicos, em:

IV - Decisão Normativa, quando se tratar de fixação de critério ou orientação, e não se justificar a expedição de Instrução Normativa ou Resolução;

18 NAG 3300.

assinatura do contrato, mas permite que os atos administrativos geradores de despesa emitidos pelo gestor sejam considerados.

Na oportunidade, cabe fazer um esclarecimento sobre a referida deliberação. A DN 01/2018 teve origem na determinação de instauração de um grupo de trabalho, a partir da Decisão Plenária TC 1828/2017, como consta nas suas considerações iniciais:

Considerando que, por meio da Decisão TC-1828/2017, prolatada no processo TC-4003/2013, o Plenário deste Tribunal firmou entendimento de que a expressão “contrair obrigação de despesa” refere-se ao momento da celebração do contrato administrativo ou instrumento congêneres, precedente acompanhado por inúmeras decisões desta Corte, tais como: Decisões TC1829/2017(Plenário), TC-1830/2017 (Plenário), TC- 2265/2017 (Segunda Câmara), TC-4281/2017 (Segunda Câmara), dentre outras;

A Decisão Plenária TC 1828/2017, por sua vez, entendeu que o ato de contrair obrigação de despesa se refere à data da assinatura do contrato, como consta no Informativo Anual de Jurisprudência 2017:

A contratação de obrigação mencionada no art. 42 da lei de responsabilidade fiscal deve ser entendida como o momento da efetiva celebração do contrato ou instrumento congêneres, não sendo suficiente para caracterizá-la o mero empenho da despesa.

Versam os autos sobre a Prestação de Contas Anual da Prefeitura Municipal de Vila Velha, referentes ao **exercício 2012**. Dentre as irregularidades apuradas constatou-se despesa contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato sem disponibilidade financeira suficiente para o seu pagamento, em desacordo com o prescrito no artigo 42 da LRF. Em voto vista, o conselheiro prolator defendeu que “o **termo ‘contrair obrigação de despesa’, conforme prescrito na redação do artigo 42 da LRF, deve ser entendido como o momento em que a obrigação de despesa é contratada, ou seja, deve ser considerado contraída a obrigação de despesa no momento da assinatura do ajuste e, por consequência, não se verifica tecnicamente correto afirmar que a contratação da obrigação de despesa se dá com o momento em que é realizado o empenho.**” Prosseguiu esclarecendo que “**não se contrai obrigação de despesa pelo empenho, vez que empenhar é ato de vincular dotação orçamentária**, garantia a mais concedida ao fornecedor ou prestador de serviço de que cumprido o objeto contratado a administração efetuará o pagamento respectivo”. Diante disso, **encerrou afirmando “que a simples ocorrência de restos a pagar, sem disponibilidade de caixa, não configura violação ao art. 42 da LRF, devendo haver demonstração de ter sido ou não contraída obrigação nova a partir de 1º de maio até 31 de dezembro do exercício em análise**, além disso, devem ser sopesadas a particularidades do caso concreto, visto que o objetivo do art. 42 da LRF foi exatamente criar regra de transição em final de mandato, de maneira que o gestor mantenha as contas em equilíbrio não penalizando a gestão seguinte.” O Plenário, por maioria, decidiu nos termos do voto vista do conselheiro em substituição Marco Antônio da Silva, encampado pelo relator, apenas quanto ao dispositivo, nos termos do artigo 75, § 1º c/c o artigo 224, parágrafo único, ambos do Regimento Interno deste Tribunal de Contas, pela realização de diligência in loco para averiguação se os empenhos levantados pela área técnica no descumprimento do art. 42 da LRF são oriundos ou não de contratos firmados nos dois últimos quadrimestres do referido exercício, na forma da fundamentação constante do voto do Relator. **Parcialmente vencidos os conselheiros Sebastião Carlos Ranna de Macedo e Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, quanto aos fundamentos da Decisão, que entenderam que a forma de apuração do cômputo do artigo 42, da LRF, em relação à contratação de obrigação de despesa, se refere aos empenhos.** Decisão Plenária TC-1828/2017, TC 4003/2013, relator Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, publicado em 23/06/2016.

No entanto, embora essa decisão tenha inspirado a formação do grupo de trabalho que deu azo à DN 01/2018, essa deliberação não encampou o entendimento da Decisão Plenária TC 1828/2017. Diversamente, como já demonstrado, ela ampliou o alcance do ato de contrair obrigação de despesa. Ademais, o fato de a DN 01/2018 ter seguido posição diversa da esposada na Decisão Plenária 1828/2017 (que se refere ao exercício de 2012) revela a evolução do entendimento dos julgadores desta Corte, não um parâmetro para a interpretação da decisão normativa.

Ainda sobre a posição deste TCE-ES acerca do art. 42, LRF, vale mencionar os dois Pareceres Prévios mais recentes que resultaram de busca no sistema MapJuris¹⁹. Trata-se dos Pareceres Prévios 33/2019 e 50/2019, ambos da Segunda Câmara. Neles, o colegiado de julgadores esclareceu a interpretação vigente nesta Corte de Contas sobre o dispositivo em discussão para o ano de 2016 – que é o mesmo exercício objeto do presente processo. Nesses dois precedentes, foi fixado que a orientação então vigente incluía os contratos assinados no período vedado, mas era impossível limitar-se a eles. Assim, incluíram-se no art. 42, LRF, outras despesas, como o pagamento de multas. Confirmaram-se os termos desses Pareceres Prévios:

PARECER PRÉVIO TC- 033/2019 – SEGUNDA CÂMARA

[...]

Quanto a este tema, é de se destacar voto proferido quando do julgamento do Processo TC 5189/2017, que tratou da Prestação de Contas Anual de Prefeito do Município de Vargem Alta, no exercício financeiro de 2016:

[...]

A aplicação do art. 42 da LRF é complexa e foi exaustivamente debatida nesta Corte de Contas, especialmente porque durante um determinado período a interpretação desse artigo embarrou em alguns conceitos que ainda não estavam bem definidos e a forma de apuração dessa irregularidade também não estava adequadamente delimitada. Existia, portanto, uma controvérsia sobre o referido artigo e que durante um tempo foram defendidas posições diferentes.

Esse fato levou a maioria do plenário a entender pela inaplicabilidade da irregularidade apontada como afronta ao art. 42 da LRF, nas prestações de contas do exercício de 2012, para garantir a segurança jurídica, conforme voto vogal proferido na 17ª Sessão Plenária, no dia 05/06/2018, pelo Conselheiro Sérgio Manoel Nader Borges e acompanhado pela maioria.

No entanto, estamos agora na análise das contas do ano de 2016, último ano do mandato dos prefeitos eleitos em 2012, e a situação mostra-se diferente, pois durante esse lapso temporal esta Corte estabeleceu as premissas necessárias para a interpretação do art. 42 da LRF e orientou seus jurisdicionados sobre tais premissas. Vejamos.

Em 2016 estavam plenamente em vigor as Consultas TC 25/04 e 03/05 e TC 012/2007 que tratam dessa matéria, também a IN 28/2013 que dispõe sobre a composição e a forma de envio das prestações de contas anuais dos Chefes dos Poderes até o exercício financeiro de 2016 e dava outras providências.

Vigoravam também normativos da Secretaria do Tesouro Nacional que abordaram de forma direta e clara a temática do art. 42 da LRF, como o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e a 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), aprovados pelas portarias STN nº. 553/2014 e portaria conjunta STN-SOF nº 01 de 10 de dezembro de 2014, bem como da Portaria 700/2014.

Além desse arcabouço normativo existente, no intuito de tornar mais acessível as informações e também mais didática para os jurisdicionados, os aspectos mais relevantes dessas normativas foram “condensados” em um “Manual de Encerramento de Mandato”, editado por este Tribunal, e que foi devidamente divulgado e distribuído para Prefeitos e equipes de diversos municípios capixabas durante um evento promovido por esta Corte , em 25

19 Termos de pesquisa: “art. 42 LRF”.

de setembro de 2015, que objetivava dar orientações para o último ano de mandato e preparar os gestores para o cumprimento da legislação, que fixa algumas regras específicas nesse período. O citado manual ainda está disponível para consulta no site deste Tribunal.

Tem-se, portanto, que por meio do “Manual de Encerramento de Mandato”, este Tribunal, de há muito, esclareceu as premissas concernentes ao art. 42 da LRF, as quais servirão de base para a análise do cumprimento desse dispositivo no exercício de 2016, em especial as que abaixo destaco:

• **Contrair obrigação de despesa não tem o mesmo significado que empenhar despesa. O empenho não cria obrigação, mas se considera contraída a obrigação no ‘momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere’.**

• Em regra, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e extraordinariamente, podem ser cumpridas no exercício seguinte, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa. Portanto, para cumprimento da regra do art. 42 da LRF, o ‘limite’ a ser observado é o de ‘disponibilidade de caixa’, considerados todos os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, respeitando a ‘ordem cronológica das obrigações (Lei nº 8.666, de 1993, art. 5º e 92).

• A disponibilidade de caixa deve constar de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada, segregados por vinculação (LRF, art. 50, inciso I).

Além dessas premissas, existiam três pareceres consultas – TC 25/04 e 03/05 e TC 012/2007, que abordavam as situações que envolviam despesas contratadas de caráter essencial, emergencial e que dizem respeito a serviços de caráter contínuo e também obra plurianual contemplada no PPA e LDO durante os dois últimos quadrimestres do mandato, colocando tais situações como exceções à regra geral, ou a literalidade do art. 42 da LRF.

Os referidos pareceres orientam que nessas situações cumpre ao administrador em final de gestão pagar apenas as parcelas da obrigação liquidadas até o dia 31 de dezembro do exercício. Nesses casos, a disponibilidade de caixa será afetada não pelo valor total da obra ou serviço contratado, mas pela parte ou fração do orçamento que corresponda à parte do cronograma orçamentário-financeiro do exercício.

Importante ressaltar que embora os pareceres consultas TC 25/04 e 03/05 tenham sido recentemente revogados pela Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018, eles estavam vigentes durante o exercício de 2016 e devem ser aplicados nos processos deste período.

[...]

Nessa situação, seguindo a imposição do art. 42 da LRF, ocorrendo uma contratação/assunção de obrigação de despesa que fosse ultrapassar o exercício financeiro, o gestor deve deixar disponibilidade financeira para cobrir integralmente a referida despesa.

Uma situação que pode exemplificar, é o caso de contratação de serviço de limpeza pública durante o último quadrimestre do mandato, cuja a duração do contrato se estendesse até o exercício subsequente. Seguindo a regra geral do art. 42 da LRF, deveria o gestor cobrir além da despesa executada ao longo do exercício em que foi firmado o contrato, deixar disponibilidade financeira suficiente para cobrir as despesas desse contrato que seriam executadas no exercício seguinte, ou seja, o valor correspondente ao total remanescente do contrato.

Pensando nessas situações, para não se colocar em risco a continuidade dos serviços públicos essenciais ou mesmo parar a máquina pública, buscou-se por meio dos pareceres consultas inserir tais situações como exceções à regra do art. 42 da LRF, dando aos gestores condições de efetuar essas contratações dentro das melhores condições, sem exigir suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas,

afastando necessidade de disponibilidade em caixa para cobrir os valores correspondentes a integralidade do contrato.

Observa-se, portanto, que é apenas os valores que excederiam o exercício financeiro que são colocados na exceção e não toda a despesa, sendo de responsabilidade do gestor efetuar o pagamento das despesas executadas no exercício, ou deixar disponibilidade financeira para cobrir tais despesas quando inscritas em restos a pagar.

Se assim não fosse, o entendimento deste tribunal estaria em dissonância com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que preconiza a responsabilidade na gestão fiscal com ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Em síntese de tudo que foi explanado nesta análise, a configuração de afronta ao artigo 42 da LRF exige (1º) que tenham sido contraídas despesas entre maio e dezembro do último ano de mandato; (2º) que tais despesas não tenham sido pagas dentro do exercício em que realizadas; ou (3º) que não se tenha deixado disponibilidade financeira para o pagamento dos restos a pagar dessas despesas contraídas naqueles oito últimos meses de gestão, com exceção das situações previstas nos pareceres consultados, cuja a interpretação já foi elucidada no presente voto.”

Compulsando o Apêndice G do RT 31/2018, constatei que a fonte “Educação – Recursos Próprios” demonstra um saldo negativo de disponibilidades financeiras líquida em 31/12/2016 de R\$ (-122.389,49). Nota-se que há um saldo negativo no final do exercício, comprovando que não havia disponibilidade suficiente para cobrir os restos a pagar processados (R\$ 74.251,50) e não processados (R\$ 651,92).

Quanto a indisponibilidade líquida na fonte Não Vinculada em (-271.770,06) e Saúde – outros recursos (-17,90), não foram apresentados pela responsáveis as justificativas para o afastamento da ofensa ao artigo 42.

Há, dentre outras, despesas referentes a tarifas bancárias, juros e multa, e contribuições previdenciárias, que não emanam de instrumento contratual, considerando-se, nesses casos, a data do empenho para análise do art. 42 da LRF, razão pela qual entendo que todos os requisitos para a configuração de ofensa ao artigo 42 da LRF restaram cumpridos.

Nesse passo, após análise detida das informações constantes no processo, entendo que houve cometimento da infração prevista no art. 42 da LRF, motivo pelo qual acompanho o entendimento técnico e mantenho a irregularidade sob exame.

Processo: 2561/2017 Data da sessão: 17/04/2019 Relator: Domingos Augusto Taufner Natureza: Controle Externo > Contas > Prestação de Contas > Prefeito > Prestação de Contas Anual de Prefeito

PARECER PRÉVIO TC- 050/2019-9 – SEGUNDA CÂMARA

[...]

Delineadas as diretrizes fixadas para análise do art. 42 da LRF para o ano de 2016, passo ao exame do presente caso concreto.

Noto que o responsável alegou que foram incluídas na apuração do art. 42 da LRF, despesas que haviam sido empenhadas em 2017, o que jamais poderia ocorrer, pois as citadas despesas, embora estavam empenhadas em 2016, não foram realizadas, ou seja, não estavam liquidadas e por isso foram anuladas. Entende, assim, que a obrigação por parte do fornecedor não estava adimplida, o que somente ocorreu em 2017, assim, tais valores devem ser desconsiderados para efeito de apuração do art. 42 da LRF.

Entretanto, **para avaliar os reflexos das Despesas de Exercício Anterior – DEA na análise do art. 42 da LRF, é importante analisar as três situações apresentadas pela lei que abrange as DEA, conforme dispõe o art. 37 da Lei nº 4.320/1964:**

- I. Despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria;
- II. Restos a pagar com prescrição interrompida;

III. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Nota-se que o item I acima, é o que representa a situação levantado pelo responsável no caso em análise, trazendo uma relevante informação quanto a necessidade de haver saldo suficiente a atender a despesa assumida, no respectivo orçamento que consignava o crédito.

Esse conceito revela que, para as situações onde o gestor cancela os empenhos, sabendo que as despesas poderiam ser reconhecidas em anos posteriores, deve ele deixar disponibilidade de caixa suficiente para cobrir essas despesas, agindo de forma prudente, evitando, assim, que essas despesas comprometam as receitas de exercícios seguintes, especialmente quando se trata de final de mandato.

[...]

Esse fato, torna pertinente a avaliação dos reflexos que as despesas de um mandato terão no seguinte, quando se avaliar o cumprimento do art. 42 da LRF, posto que o objetivo central desse dispositivo é exatamente evitar que os compromissos assumidos em uma gestão excedam a sua capacidade de pagamento e reduzam a receita disponível para o mandato posterior.

Por esta razão, é que o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 6ª edição, página 650, aplicável ao exercício em análise, orienta nas instruções de preenchimento do Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar a inclusão dos empenhos não liquidados cancelados, nos seguintes termos:

[...]

Considerando esses fundamentos, entendo que é pertinente que esta Corte de Contas, quando da verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, avalie e considere as despesas cujos empenhos foram cancelados indevidamente e novamente empenhados no exercício seguinte como despesas de exercício anterior.

Registro, entretanto, que não se ignora o fato de que o reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhar a despesa, e no caso em tela, empenhada em 2017. É importante que se faça uma avaliação minuciosa das despesas registradas na conta de Despesas de Exercícios Anteriores, o que depende de informações adicionais, prestadas pelos gestores, que possibilite identificar as responsabilidades específicas de cada gestor, especialmente em período de transição entre mandatos.

Contudo, não há nos autos elementos que atenda a tal fim, ou ao menos que comprovasse efetivamente que as despesas não haviam sido realizadas, uma vez que pelos históricos constantes nos empenhos analisados, praticamente todas as despesas inscritas em DEA, constam em seu histórico a informação "Referente ao pagamento de despesa realizada no exercício de 2016".

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

Concernente a informação de houve anulação de restos a pagar não processados no valor R\$ 1.806.726,63, no exercício de 2017, entendo que deve ser acolhida, estando devidamente comprovada por meio do Decreto Municipal nº 209, de 19 de dezembro 2017. Todavia, ainda que excluindo o valor referente aos restos a pagar anulados, a indisponibilidade financeira permaneceria e sua redução não seria suficiente para uma análise embasada na razoabilidade, ou mesmo um valor a ser considerado de baixa materialidade. Nesse passo, após análise detidas das informações constantes no processo, entendo que houve cometimento da infração prevista no art. 42 da LRF, motivo pelo qual, acompanho a área técnica e Ministério Público e mantenho a presente irregularidade.

Outro ponto importante que se extrai do citado Parecer Prévio TC 50/2019 está relacionado às repercussões da violação ao dispositivo em outras esferas jurídicas. Segundo essa deliberação, a verificação de irregularidade por parte do

Tribunal de Contas não implica automaticamente que o gestor cometeu crime. A esse respeito, reproduz-se o excerto pertinente:

PARECER PRÉVIO TC- 050/2019-9 – SEGUNDA CÂMARA

Registro, oportunamente, que a transgressão ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF implica no crime tipificado no art. 359-C do Código Penal que foi introduzido pela Lei 10.028/2000, conhecida como a lei de crimes fiscais.

Diante disso, torna-se necessário que esta Corte de Contas encaminhe o fato para o Ministério Público Estadual para apurar a eventual prática de crime.

Muitos gestores têm alegado ausência de dolo e má-fé em sua conduta.

É importante dizer que mesmo em condutas culposas é cabível a emissão de Parecer Prévio pela Rejeição das Contas. O que pode afastar a rejeição no caso específico do art. 42 são as exceções previstas e definidas pela Corte de Contas.

Além disso, o Tribunal de Contas não tem instrumentos que possam atestar a conduta pessoal dos gestores no dia a dia, especialmente sobre a sua intenção ou não de praticar determinados atos considerados irregulares.

Entretanto, no processo penal, esta aferição da conduta pessoal do agente é necessária, especialmente porque o tipo penal do art. 359-C é de natureza dolosa, ou seja, somente será condenado pela referida conduta quem agir dolosamente e isso será apurado pelos instrumentos que estão disponíveis para os órgãos responsáveis pela apuração, pelo patrocínio e pelo julgamento das ações penais, ou seja, a Polícia, o Ministério Público e o Poder Judiciário.

E como se chega à conclusão de que o crime do art. 359-C é doloso? Recorre-se ao Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal, que prescreve o seguinte:

Art. 18 - Diz-se o crime:

Crime doloso

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

Crime culposo

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

Como no texto do tipo penal do art. 359-C não se menciona conduta culposa, o crime para ser configurado exige que a conduta seja dolosa.

A partir dessa análise podemos concluir que quem tiver as contas rejeitadas por infração ao art. 42 da LRF não estará automaticamente condenado criminalmente, mas o Tribunal de Contas está obrigado por dever de ofício comunicar aos órgãos responsáveis pela persecução penal para que apure os fatos.

O processo penal, como pode resultar em uma pena de restrição à liberdade, exige um grau mais apurado da culpabilidade pessoal do agente na conduta.

Como destacado nesse julgado, as repercussões jurídicas em esferas diferentes dependem de requisitos diversos, sendo os requisitos perante as Cortes de Contas menos rígidos que em outros âmbitos. Para a configuração da improbidade administrativa e de crime, de competência do Ministério Público e do Judiciário, as condições são e devem ser mais restritas, pois não se referem às contas apenas, mas à averiguação da probidade da conduta do gestor. Já no aspecto fiscal-orçamentário, sob competência dos Tribunais de Contas, basta a existência de restos a pagar sem disponibilidade de caixa. Isso porque o papel das Cortes de Contas é observar a hígidez das *contas*, garantindo a entrega dos serviços públicos à população. Essa finalidade não é alcançada quando se excluem diversas despesas da apuração do art. 42, LRF.

Isso não significa, porém, que nenhuma despesa inscrita em restos a pagar poderá ser excluída. Devem ser excluídas as despesas que não resultam de ato administrativo, como uma decisão judicial que obrigue o gestor a realizar um gasto. Uma vez que o administrador não pode se furtar de cumprir a ordem judicial, ele é obrigado a contrair a despesa, no entanto, ela foge do conceito de ato administrativo seu, de ação planejada e da prevenção de riscos que está a seu alcance.

Por tudo isso, o sentido de “contrair obrigação de despesa” não pode ser enclausurado na data assinatura do contrato. Se assim o quisesse o legislador, teria utilizado terminologia diversa na lei, como ressalta Flavio Corrêa de Toledo Junior²⁰:

Por último, se pretendesse o legislador que a norma alcançasse somente as novas despesas, teria assim dito: “É vedado....contrair nova obrigação de despesa que.....”.

De todo o exposto, conclui-se que **a interpretação apropriada do art. 42, LRF, é aquela segundo a qual “contrair obrigação de despesa” significa emitir empenhos no período vedado, deixando-os como restos a pagar para o próximo mandatário, sem disponibilidade de caixa.** Essa interpretação se expressa, em linguagem popular, como “deixar a casa arrumada” para o próximo gestor, como alude Edson Ronaldo Nascimento²¹

Após a LRF, esse tipo de rolagem de dívidas fica vedado no último ano de mandato. O art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal foi concebido com o espírito de, por um lado, evitar que, em último ano da administração, sejam irresponsavelmente contraídas novas despesas que não possam ser pagas no mesmo exercício, sob pressão do próprio pleito. Por outro lado, o fim do mandato serviria também como ponto de corte para equacionamento de todos os estoques. Em outras palavras, eventuais dívidas poderiam ser roladas ao longo de um mesmo mandato, mas jamais transferidas para o sucessor. A regra visa obrigar o governante a “deixar a casa arrumada para o sucessor”.

É essa arrumação no município de Lúna, em 2016, que trata o próximo tópico.

II.2.2. As despesas contraídas no município de Lúna e a subsunção à vedação do art. 42, LRF.

Nessa análise é fundamental fazer as vinculações entre o exposto o sentido do art. 42, LRF, em face do ordenamento jurídico, incluindo-se a interpretação da Decisão Normativa TC 01/2018 e os fatos ocorridos no município de Lúna.

Nesse ponto, destaca-se que o apêndice H, do RT 34/2018, faz a subsunção dos fatos à norma, estando dispostos os restos a pagar oriundos de empenhos inscritos no período vedado, sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento. Nesse passo, o Parecer Prévio 20/2019 discorreu sobre os restos a pagar deixados descobertos pelo embargante:

De início, percebe-se que o dispositivo sob análise, em harmonia com a concepção lógica da LRF, busca impedir o déficit fiscal na sua origem, ou

²⁰ JUNIOR, Flavio Corrêa de Toledo. A cobertura financeira para as despesas de fim de mandato: o polêmico art. 42 da LRF e a correta interpretação do TCE-SP. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5607, 7 nov. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70142>. Acesso em: 6 out. 2020.

²¹ NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Regras de final de mandato: orientações aos governos estaduais e municipais. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Edição Especial, ano XXIX.

seja, no momento em que está sendo gerada a obrigação que não poderá ser paga até o final do mandato. A relação entre a conduta descrita no artigo 42 e a inscrição indevida em Restos a Pagar está expressa na LRF, quando coloca tal artigo na **Seção VI do Capítulo VII (Da dívida e do endividamento), que é intitulada “Dos Restos a Pagar”**.

[...]

Nesse caso concreto, a área técnica desta Corte de Contas apurou uma insuficiência de caixa no valor de R\$ 2.106.120,00 para o cumprimento das obrigações de despesas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato, encerrado em 31/12/16, na fonte de recursos vinculados à saúde e educação.

Logo, caberia ao gestor à responsabilidade pelas despesas assumidas em seu mandato, sob as suas ordens. Nesse caso, conforme evidenciado pela área técnica, a **insuficiência financeira** para cobertura das obrigações atingiu o montante de **R\$ 179.038,84 em recursos próprios da Saúde e R\$ 1.927.081,16 em recursos próprios da Educação**.

De forma semelhante, se deu o entendimento aplicado no Parecer Prévio 33/2019-Segunda Câmara, conforme segue:

Compulsando o Apêndice G do RT 31/2018, constatei que a fonte “Educação – Recursos Próprios” demonstra um saldo negativo de disponibilidades financeiras líquida em 31/12/2016 de R\$ (-122.389,49). Nota-se que há um saldo negativo no final do exercício, comprovando que não havia disponibilidade suficiente para cobrir os restos a pagar processados (R\$ 74.251,50) e não processados (R\$ 651,92).

Quanto a indisponibilidade líquida na fonte Não Vinculada em (-271.770,06) e Saúde – outros recursos (-17,90), não foram apresentados pela responsáveis as justificativas para o afastamento da ofensa ao artigo 42.

Há, dentre outras, despesas referentes a tarifas bancárias, juros e multa, e contribuições previdenciárias, que não emanam de instrumento contratual, considerando-se, nesses casos, a data do empenho para análise do art. 42 da LRF, razão pela qual entendo que todos os requisitos para a configuração de ofensa ao artigo 42 da LRF restaram cumpridos.

Nesse passo, após análise detida das informações constantes no processo, entendo que houve cometimento da infração prevista no art. 42 da LRF, motivo pelo qual acompanho o entendimento técnico e mantenho a irregularidade sob exame.

Portanto, o embargante realizou empenhos no período vedado os quais não pagou no exercício e para os quais não deixou disponibilidade de caixa para pagamento. Restando configurado o descumprimento à regra do art. 42, LRF, e à Decisão Normativa TC 01/2018, que admite entre as hipóteses de contrair obrigação de despesa a emissão de ato administrativo.

Destaca-se que o responsável entrou em contradição quanto a aplicação da Decisão Normativa 01/2018, durante a instrução processual, tendo afirmado que essa

deliberação não poderia ser utilizada no caso concreto, pois isso seria aplicá-la retroativamente²². Contudo, no presente Embargos de Declaração, pede para que se aplique a deliberação.

Em todo caso, mesmo que considerado apenas a data de assinatura dos contratos, estaria configurado o descumprimento. As Notas de Empenho 278, 279, 421, 448, 538, 1679, 1881, 2506, 2510, 2649, 1365 e 1912 se referem a contratos assinados durante o período vedado. Assim, o embargante assinou contratos no período, os quais não contavam com recursos para pagamento, tendo em vista despesas oriundas de contratos anteriores que não foram pagas nem tiveram disponibilidade de caixa.

Na oportunidade, vale lembrar que, conforme lista a ITC 3033/2018, houve a assinatura de contratos no período vedado e pagos no exercício, os quais necessariamente foram pagos em detrimento de contratos anteriores:

Por derradeiro, em consulta ao sistema CidadES, prestações de contas bimestrais de 2016, constatou-se que foram dispendidos recursos públicos em despesas não essenciais, nos dois últimos quadrimestres do mandato do prefeito, ficando prejudicada a caracterização da boa-fé do responsável:

Objeto	Valor	Contratado	Empenho	Data
SHOW MUSICAL COM "MICHELE FREIRE", COMO PARTE DAS ATRAÇÕES DA "4ª FESTA DAS mulheres	R\$ 7.000,00	MICHELE BESTETE DE MIRANDA (Contrato 18/2016)	1111/2016	12/05/2016
SHOW MUSICAL COM "CICI E BANDA"	R\$ 1.500,00	J. L. DE SOUZA PRODUÇÕES - ME (Contrato 19/2016)	1112/2016	12/05/2016
SHOW MUSICAL COM "GAROTOS TRADIÇÃO"	R\$ 10.500,00	DENILSON AUGUSTO MARINATO 11773470752 (Contrato 20/2016)	1113/2016	12/05/2016
SHOW MUSICAL COM "BRUNO MORAES VINICIUS",	R\$ 2.500,00	RODRIGO CABRAL DA SILVA RODRIGUES 07167419702 (Contrato 21/2016)	1114/2016	12/05/2016
SHOW MUSICAL COM "ISRAEL ARAUJO E BANDA",	R\$ 3.000,00	J. L. DE SOUZA PRODUÇÕES - ME (Contrato 22/2016)	1115/2016	12/05/2016

²² Trecho da defesa: "Apesar de a Decisão Normativa TC-001/2018 estabelecer que todos os encargos e demais compromissos assumidos serão deduzidos da disponibilidade líquida de caixa, inclusive as despesas consideradas de "natureza essencial, de caráter continuado e com previsão plurianual", há de se reconhecer que tal Decisão Normativa não atinge fatos pretéritos.

Há de ser salientado que o Parecer Consulta TC no. 025/2004, foi revogado pela Decisão Normativa TC-001/2018. Não obstante, tal Decisão Normativa, como dito, não alcança fatos pretéritos, pelo que continua em vigor, quanto ao exercício em análise, o disposto no Parecer Consulta TC no. 025/2004, que dentre outros aspectos estabelece que as despesas de natureza essencial, de caráter continuado devem se sobrepor à interpretação literal do art. 42 da LRF, não se computando no limite do art. 42, senão vejamos:"

SHOW MUSICAL COM A DUPLA "HIGINO E GABRIEL",	R\$ 7.000,00	RIACHO DAS PEDRAS - SÍTIO E LAZER LTDA ME (Contrato 23/2016)	1116/2016	12/05/2016
SHOW MUSICAL COM "CARLOS MAGNO",	R\$ 2.500,00	J. L. DE SOUZA PRODUÇÕES - ME (Contrato 24/2016)	1117/2016	12/05/2016
SHOW MUSICAL COM "CELINHO DO ACORDEON E BANDA",	R\$ 3.500,00	J. L. DE SOUZA PRODUÇÕES - ME (Contrato 25/2016)	1118/2016	12/05/2016
SHOW MUSICAL COM A "BANDA ULTRAVOLTS"	R\$ 12.000,00	POTENCIA COM. E EMPREENDIMENTOS ARTISTICOS LTDA (Contrato 62/2016)	1397/2016	10/06/2016
SHOW MUSICAL COM O CANTOR "ALEX CAMPANHA",	R\$ 12.000,00	ALEXANDRO DE OLIVEIRA CAMPANHA 09075465793 (Contrato 64/2016)	1399/2016	10/06/2016
TAXA DE INSCRIÇÃO DAS SERVIDORAS em eventos	R\$ 4.990,00	PREMIUM BRASIL PRODUTORA DE EVENTOS EIRELI EPP	330/2016	26/07/2016
AQUISIÇÃO DE 10 (DEZ) TABLET 4G E WI-FI	R\$ 21.900,00	VIP7IP MCOMERCIO E SERVIÇOS EM INFORMATICA LTDA	316/2016	08/07/2016

A assinatura e o pagamento desses contratos, em detrimento do pagamento de contratos firmados anteriormente, reforçam a insuficiência de se considerar apenas a data da assinatura do contrato como parâmetro interpretativo. Se assim se entendesse, este TCE-ES estaria a permitir que o administrador pagasse contratos novos em prejuízo dos antigos, desviando da finalidade da lei, que é manter o equilíbrio fiscal.

Ainda sob outra interpretação do art. 42, LRF, a irregularidade haveria de ser mantida. Do mesmo modo, se forem excluídos os contratos assinados anteriormente ao período vedado (Notas de Empenho 462, 514, 1635, 1689, 1784, 2775, 2001), segundo listagem do apêndice H, do RT 34/2018, teríamos a exclusão de R\$ 24.376,34, de modo a subsistir uma insuficiência de caixa de dois milhões.

Por fim, analisando o referido apêndice H, tem-se exemplos de despesas que não decorrem da assinatura de contrato, como contribuições ao INSS e rescisões dos contratos de trabalho. Esses casos ressaltam a impropriedade de se considerar apenas a data da assinatura de contrato para a apuração do art. 42, LRF.

Desse modo, constata-se que de fato ocorreu o descumprimento a regra do art. 42, LRF, na medida em que deixou restos a pagar derivados de empenhos inscritos a

partir dos dois últimos quadrimestres do mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento.

III.2.3 – Aplicação de recursos na manutenção e no desenvolvimento do ensino abaixo do limite mínimo constitucional

Alega o embargante, que o município de Lúna possuía o montante de R\$ 307.000,00 a mais do que considerado pela área técnica na conta da educação, conforme tabela 24, do RT 34/2018.

É possível encontrar essa tabela na irregularidade, item 7.4.1, do RT 34/2018, intitulado “Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar”. Todavia, consta no título da irregularidade apontado no item B, dos Embargos de Declaração, a irregularidade disposta no item 8.1.1, do RT 34/2018.

Pelo exposto, considerando a ambiguidade, a análise será feita abordando a alegação do embargante em relação às duas irregularidades.

Em síntese, o embargante alega que a disponibilidade de caixa total de recursos próprios da educação deveria ser acrescida de R\$ 307.000,00, referentes a “recursos da repatriação”. Isso porque, tendo sido transferidos para o município no último dia útil do ano, esses recursos só ficaram disponíveis no primeiro dia útil de 2017. Por isso, roga o embargante que este TCE-ES se manifeste expressamente a respeito do fato de que

a transferência de recursos advindos da União não se efetivou, ainda em 2016, por uma mera questão de expediente bancário, sendo a transferência liquidada no primeiro dia útil de 2017, motivo pelo qual, fictamente, e não de forma real, as despesas e pagamentos (que, de fato, foram feitos em 2016) foram projetados para o ano de 2017, quando, na verdade, estavam vinculadas ao ano de 2016.

Embora o presente argumento não tenha sido enfrentado anteriormente, o fato não altera nenhuma das irregularidades.

No que tange à irregularidade 7.4.1, a tabela 24 demonstra uma insuficiência de caixa líquida de quase dois milhões na conta de educação. Desse modo, o acréscimo do valor referido pelo embargante não tornaria a disponibilidade de caixa positiva, suficiente, mas apenas reduziria um pouco déficit. Para maior clareza, reproduzam-se as linhas e colunas da tabela 24 pertinentes à presente análise:

Tabela 24: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar **R\$ 1,00**

Identificação dos recursos	Disp. de caixa bruta	Obrigações Financeiras				Dispon. Líquida antes dos RP não liquidados	RP não Liq.	Dispon. Líquida
Educação - Recursos próprios	626.745,39	55,00	2.515.325,11	0,00	0,00	-1.888.634,72	38.446,44	-1.927.081,16

Conforme se verifica da tabela, ainda que se acrescesse R\$ 307.000,00 à disponibilidade bruta de caixa, que segundo a tabela era de R\$ 626.745,39, a disponibilidade líquida permaneceria negativa, na ordem de mais de um milhão e meio de reais. Logo, mesmo sanada a omissão, as conclusões dos Pareceres Prévios 20/2019 e 47/2020 permanecem.

Da mesma forma, permanece inalterada a conclusão das deliberações quanto à irregularidade 8.1.1. Esse item trata dos gastos com educação, isto é, se o município investiu em educação o mínimo previsto na Constituição. Trata-se, portanto, de *despesa*, não de receita, que seria a qualificação dos recursos que supostamente não entraram na conta do município a tempo. Assim, ainda que se acrescentasse o valor aos cálculos, isso não alteraria o fato de que o *gasto* com educação em 2016 não atingiu 25%, porque esse valor não serve para a apuração de *gastos* com a educação, que é feita na forma do art. 23, Resolução 238/2012 TCE-ES:

Art. 23 Para apuração do limite constitucional de que trata o art. 212, da CF, considerar-se-ão efetivamente aplicadas, respeitando-se o princípio contábil fundamental da competência, as despesas efetivamente empenhadas e liquidadas no exercício, pagas até o seu encerramento ou que possuam correspondente lastro financeiro para o seu pagamento nas contas bancárias específicas da educação.

§ 1º As despesas inscritas em restos a pagar processados com insuficiência de correspondente disponibilidade financeira vinculada à educação, mesmo que pagas em exercícios subseqüentes, não serão consideradas para efeito do disposto no caput do artigo 23.

§ 2º Os restos a pagar processados cancelados no exercício corrente, cujos valores já tenham sido considerados no percentual mínimo de aplicação dos

respectivos exercícios de inscrição, deverão ser deduzidos da despesa no mesmo exercício.

Por fim, vale ressaltar que o embargante não comprova o mencionado depósito no fim de 2016. Nesse sentido, a MT 1531/2018 finaliza sua análise ressaltando “ainda a ausência de comprovação da transferência de recursos para a conta de educação ao final do exercício de 2016”.

Isto posto, considerando que o argumento a respeito dos recursos que só ingressaram nos cofres do município no princípio de 2017 não foram suficientes para afastar a presente irregularidade, mantenho, no mérito, as conclusões dos Pareceres Prévios 20/2019 e 47/2020.

III. CONCLUSÃO

Desse modo, acompanhando o entendimento técnico e Ministerial, pugno por dar provimento ao presente recurso, toda via, sem efeitos infrigentes, VOTO no sentido de que o Plenário aprove a seguinte minuta de Acórdão que submeto à sua consideração.

RODRIGO COELHO DO CARMO
Conselheiro Relator

1. PARECER PRÉVIO TC-106/2020-6

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, **RESOLVEM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão da Primeira Câmara, ante as razões expostas pelo relator, em:

1.1. CONHECER os Embargos de Declaração, pois preenchem os pressupostos de admissibilidade;

1.2. No mérito, **DAR PROVIMENTO sem efeitos modificativos** aos presentes embargos de declaração para sanar omissão, sem modificar o resultado da apreciação das contas;

1.3. DAR CIÊNCIA ao Embargante do teor da decisão tomada por este Tribunal;

1.4. REMETER os autos ao Ministério Público de Contas, após confecção deste Acórdão nos termos do art. 62, parágrafo único da Lei Complementar nº 621/2012;

1.5. ARQUIVAR os presentes autos, após trânsito em julgado.

2. Unânime.

3. Data da Sessão: 13/11/2020 – 43ª Sessão Ordinária da Primeira Câmara

4. Especificação do quórum:

4.1. Conselheiros: Sérgio Aboudib Ferreira Pinto (presidente), Rodrigo Coelho do Carmo (relator) e Sebastião Carlos Ranna de Macedo.

CONSELHEIRO SERGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

Presidente

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

Relator

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA

Em substituição ao procurador-geral

LUCIRLENE SANTOS RIBAS

Subsecretária das Sessões