

RESTOS A PAGAR NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Danilo Antonio Manhani, estudante do 5º ano do curso de Direito da UNESP/ Franca. Bolsista FAPESP no tema, sob orientação do Prof. Dr. Élcio Trujillo. Novembro/ 2004.

1. Introdução – 2. Exercício financeiro – 3. Definição – 4. Pagamento – 5. Demonstrativos – 6. Violação – 7. Conclusão – 8. Bibliografia

1 Introdução

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 04.05.2000) surge recentemente no ordenamento jurídico brasileiro como inovação de grande importância para a gestão da coisa pública. Exigida tanto pela população quanto por organismos internacionais de crédito, busca o controle racional e probado do Orçamento, tendo em mente, com base em uma variedade de princípios, a redução do déficit público e a estabilização da dívida pública a níveis aceitáveis.

Dentre as várias limitações à atividade administrativa impostas pela LRF, encontra-se a que veda o gestor público contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro de seu mandato, “ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito” (art. 42).

Estas obrigações, denominadas “restos a pagar”, têm como raízes a organização da atividade financeira do Estado em ciclos e a impossibilidade do cumprimento de determinadas despesas dentro de um ciclo.

A AFE pressupõe uma organização contábil das receitas e despesas visando ao atendimento dos princípios básicos da Administração Pública constantes na Constituição Federal e legislação infraconstitucional.

Pressuposto de uma gestão financeira responsável é que essa escrituração divise os ciclos da movimentação econômica, discriminando, a fim da publicidade dos atos administrativos, os períodos de arrecadação e de gasto público.

2 Exercício financeiro

O orçamento é uma importante ferramenta na AFE que permite ao administrador público a organização dos gastos, compatibilizando-os com as receitas disponíveis e planejando os investimentos possíveis e necessários. É também um instrumento de ética política, uma vez que permite à população a fiscalização das ações dos mandatários.

Ao vigor sobre um determinado exercício financeiro, o orçamento demonstra a necessidade de se dividir temporalmente um feixe de receitas e de despesas, fixando um período ao qual estas deverão ser praticadas. Tal período coincide com o ano civil, de acordo com o art. 34 da Lei n. 4.320/64, que estatui normas de Direito Financeiro.

Quanto à gestão financeira pública brasileira, o art. 35 da referida lei instituiu um regime misto.

O regime de caixa é adotado para as receitas, estabelecendo que pertencem ao mesmo exercício financeiro as receitas nele arrecadadas. Para as despesas foi adotado o critério da competência, ao dispor que são computados no exercício todos os gastos legalmente empenhados, ainda que não pagos no mesmo período.

A causa para a adoção do regime de caixa às receitas é fundada na constatação de que, à maioria dos entes da Federação, em especial aos Municípios, nem todas as receitas são arrecadadas, sendo algumas transferidas por mandamento constitucional.

Assim, se às receitas arrecadadas, isto é, àquelas obtidas pelo ente com meios próprios, é compatível o critério da competência, o mesmo não pode ocorrer com as receitas recebidas, que, pelo regime de caixa, apenas podem ser contabilizadas pelo ente que as recebe quando efetivamente transferidas pelo ente que as detinha.

Esta sistemática possibilita maior segurança e realidade à escrituração orçamentária, evitando o manuseio de dados fictícios pendentes de concretização, os quais trariam dificuldades ao ente se observados mas não concretizados, como ocorrido em 2003 com a queda nos repasses federais aos Estados e Municípios.

Por outro lado, despesa legalmente empenhada é aquela¹:

- a) ordenada por agente competente, investido ou delegado;
- b) previamente empenhada;
- c) anteriormente autorizada por lei orçamentária ou constante de créditos adicionais;
- d) advinda de processo licitatório ou dos casos de dispensa de tais formalidades.

O art. 35 encerra o princípio da competência para os registros contábeis de receita e despesa públicas, criando um liame entre o recurso e o período de sua geração, ao qual ele deverá ser escriturado a fim de preservar a ordem da contabilidade pública, trazendo transparência em sua gestão e previsibilidade financeira.

Esta divisão de competência, todavia, nem sempre é rigidamente observada, pois pelo princípio da continuidade do serviço público, as obrigações não pagas em um exercício podem ser transferidas para o próximo exercício financeiro.

3 Definição

Restos a Pagar são, conforme definição do art. 36 da Lei n. 4.320/64, “as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro”.

Os restos a pagar são, pois, obrigações assumidas² pelo ente público encaminhadas ao efetivo pagamento, eis que reconhecida a certeza de liquidez do direito do credor.

A expressão “restos a pagar” compreende:³

- *restos* – a diferença entre o total das obrigações assumidas pelo ente público no exercício financeiro e o volume das obrigações pagas no mesmo período, indicando, obviamente, aquilo que o ente deveria ter pago no exercício mas não o fez;
- *a pagar* – indicativo de que a obrigação assumida e ainda não paga será quitada no exercício seguinte.

Para Hélio Kohama,

restos a pagar constituem uma operação do sistema financeiro de escrituração contábil, sendo a despesa realizada normalmente pela sua liquidação, e lançada como Despesa Orçamentária do Exercício a Pagar. O saldo que porventura houver nessa conta no dia 31 de dezembro será transferido para a conta de Restos a Pagar de despesas processadas, após o devido relacionamento para efeitos de inscrição (...) São restos a pagar de despesas processadas aquele cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada ‘liquidada’ por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento, sendo considerada, em termos orçamentários, ‘despesa realizada’.⁴

Enquanto os restos a pagar referem-se a despesas administrativas, o Serviço da Dívida a Pagar refere-se a despesas financeiras com juros e amortizações empenhadas e não pagas.

O art. 36 ainda distingue as despesas em processadas e não processadas. As processadas referem-se a empenhos executados e liquidados, prontos para o pagamento; as despesas não processadas são os empenhos de contratos e convênios em plena execução, não existindo ainda direito líquido e certo do credor.

A liquidação da despesa, como lembra o art. 63 da citada Lei, consiste na verificação do direito do credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do

respectivo crédito, tendo por finalidade apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata, e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação.

Depois que o empenho é feito tendo como base a dotação orçamentária à respectiva despesa, tem-se início o cumprimento do contrato, convênio ou determinação legal.

A seguir ao cumprimento da condição estabelecida, como reza o art. 58 da Lei n. 4.320/64, a despesa está processada, podendo prosseguir ao seu pagamento, com sua inscrição na contabilidade pública.

Todavia, se a despesa não for paga até o término do exercício financeiro, que como visto é o dia 31 de dezembro, fim do ano civil, o crédito será inscrito em “restos a pagar”, com quitação a realizar-se no próximo exercício.

Portanto, restos a pagar referem-se apenas aos empenhos processados, motivo pelo qual a expressão “restos a pagar processados” seria redundância.⁵

Quanto aos empenhos não processados, isto é, aqueles referentes a projetos de convênios ou contratos em plena execução sem o implemento da condição prevista, seu registro contábil ocorrerá nas contas de compensação, evitando sua inclusão no registro do Passivo Financeiro da entidade e conseqüente visualização enganosa de sua real situação financeira.

O parágrafo único do art. 36 ordena que os empenhos que correrem à conta de créditos com vigência plurianual e que ainda não foram liquidados, só serão computados como restos a pagar no último ano de vigência do crédito.

O mandamento apenas reafirma a base do conceito de restos a pagar, pois enquanto não ocorrer o implemento da condição prevista, não haverá o reconhecimento da liquidez do direito do credor, não podendo o empenho, logo, ser considerado processado nem contabilizado como resíduo a ser quitado em próximo exercício financeiro.

O art. 41 da LRF continha quais despesas poderiam ser inscritas em restos a pagar:

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

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

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

a) normas legais e contratos administrativos;

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

§ 1º Considera-se em andamento o convênio, ajuste, acordo ou congêneres cujo objeto esteja sendo alcançado no todo ou em parte.

§ 2º Após deduzido de suas disponibilidades de caixa o montante das inscrições realizadas na forma dos incisos I e II do *caput*, o Poder ou órgão referido no art. 20 poderá inscrever as demais despesas empenhadas, até o limite do saldo remanescente.

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

Todavia, o Presidente da República vetou o referido artigo pelas seguintes razões:

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 da dívida pública.

Assim, sugere-se oposição de veto a este dispositivo por ser contrário ao interesse público.

Pelo veto ao art. 41, mantendo o art. 41, apenas nos anos de eleição o Executivo e o Legislativo estão proibidos de contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, estando em vigor ainda a Lei n. 4.320/64 na parte não alterada pelo art. 42 da LRF.⁶

4 Pagamento

Consta do art. 37 da Lei n. 4.320/64:

As 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, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Para proceder-se ao pagamento⁷ dos restos a pagar, a lei distingue, portanto, três situações práticas.

A primeira envolve os restos de exercício anterior com existência de crédito próprio no orçamento respectivo capaz de atendê-los, embora o empenho não foi processado na época devida, que é aquela em que foi gerado.

Para sua satisfação, o artigo da lei determina que tais despesas não pagas no exercício que se encerra serão pagas no próximo orçamento, à conta de dotação específica, eis que há crédito próprio no orçamento anterior com saldo suficiente para atendê-las.⁸

O segundo caso, tratado no artigo em discussão, envolve os restos a pagar com prescrição interrompida.

Machado Júnior e Reis ensinam que, para que tais despesas sejam reempenhadas em dotação posterior específica, é necessário que elas sejam previamente canceladas no passivo financeiro do ente público, em contrapartida à conta “resultado financeiro”, depois de entendimento com o credor.⁹ Este reempenho ocorre com a conversão de dívida flutuante, que inscreve os empenhos processados, em dívida fundada interna.^{10 11}

Exemplifica com a hipótese do administrador não integrar os restos a pagar ao patrimônio, e nem chamar os credores, apresentando os créditos sempre como compromissos já prescritos legalmente. Todavia, se algum credor provocar o pagamento dentro do prazo legal, terá seu empenho processado e pago conforme o art. 37, desde que, então, os valores advindos destes restos prescritos sejam convertidos em patrimônio.

A terceira e última hipótese é a de compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Neste caso, é necessário que a autoridade competente reconheça a despesa a pagar, mesmo que não empenhada no exercício de origem, e admita a ocorrência, neste exercício, de sua contrapartida, que é o implemento da condição exigida.

Uma ocorrência prática desta terceira possibilidade é a prestação de um serviço contínuo, como provedor de internet à Administração, que, tendo disponibilizado o serviço em dezembro, portanto último mês de um exercício financeiro, apenas cobrará do órgão público no início do próximo exercício. Tratando-se de obrigação líquida e certa, o administrador deveria empenhá-la por estimativa e incluí-la no item orçamentário “despesas contratadas/ conveniadas em execução”.¹²

Não o fazendo, o gestor público a pagará com suplementação da dotação mediante inclusão nas “despesas de exercícios anteriores”, que contará com reserva de contingência, cuja utilização obedecerá às normas da LDO, como previsto na LRF.

Por fim, o art. 37 segue o corolário da isonomia, previsto na Constituição, ao determinar a observância à ordem cronológica das obrigações a serem pagas.

O art. 38 da Lei n. 4.320/64 trata da anulação de despesa. Quando anulada no exercício, sua importância reverte, logicamente, à dotação primitiva. Todavia, quando a anulação ocorrer após o encerramento do exercício, “considerar-se-á receita do ano em que se efetivar”.

Machado Júnior e Reis alertam¹³ quanto a este segundo procedimento, que poderia gerar um cálculo artificial de excesso de arrecadação que se converteria em fonte de recursos para a abertura de crédito adicional, de natureza suplementar ou especial (arts. 40-1)¹⁴.

O administrador poderia, no final do exercício financeiro, mandar empenhar todas as dotações restantes e inscrever os respectivos empenhos em “restos a pagar”; anulando-os no exercício seguinte, criaria créditos adicionais, podendo operar, além do orçamento do exercício vigente, com uma quantia do orçamento anterior.

Esta prática, que atenta contra uma gestão financeira responsável, vai contra a realidade orçamentária, pois o ato de cancelar a dívida reconhecida não gera receita, mas sim acréscimo de caixa pelo não-pagamento dessa obrigação.

Logo, a atitude ideal do gestor é o registro do cancelamento como crédito de resultado financeiro.

Quanto à inscrição e pagamento dos restos a pagar segundo mandamento da LRF, é vedado, segundo seu art. 42, “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”.

Na apuração da disponibilidade de caixa “serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício” (parágrafo único).

5 Demonstrativos

A LRF estabeleceu a inclusão dos valores inscritos em restos a pagar em alguns documentos específicos de controle, além dos rotineiros balanços e demonstrativos que individualizam estas espécies de despesas e constam dos arquivos da Administração Pública.

O § 3º do art. 165 da CF determina que “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária” (RREO).

O RREO, de acordo com o art. 52 da LRF, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, composto de balanço orçamentário especificando receitas e despesas, e demonstrativo da execução detalhada de receitas e despesas.

O art. 53 aponta ainda alguns demonstrativos que deverão acompanhar o RREO, incluindo o relativo a “Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar”(inciso V).

Outro demonstrativo relacionado na LRF é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF, art. 54) que deverá ser emitido e assinado ao final de cada quadrimestre pelos titulares dos Poderes e órgãos abrangidos pela Lei Fiscal. Os agentes públicos responsáveis pela área financeira do ente também deverão assiná-lo (parágrafo único).

O RGF conterá os demonstrativos relacionados no art. 55, especialmente o seguinte:

Art. 55. O relatório conterá:
(...)
III – demonstrativos, no último quadrimestre:
(...)
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;
(...).

Importante lembrar que, nos Municípios com menos de 50.000 habitantes, os demonstrativos do RREO constantes do art. 53 e o RGF poderão ser divulgados semestralmente, conforme permissão do art. 63, II, da LRF. O § 1º reforça que a divulgação deve ocorrer até trinta dias após o encerramento do semestre.

Todavia, caso o Município ultrapasse os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, tal faculdade não é mais permitida, devendo ser cumpridos os mesmos prazos atribuídos às demais entidades (art. 63, § 2º).

6 Violação

O art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, como visto, veda “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”, considerando disponibilidade de caixa “os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício” (parágrafo único).

Assim, o art. 42 da LRF veda ao detentor de mandato eletivo ou o agente designado que tenha competência decisória¹⁵, contrair obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, não proibindo, neste prazo, o empenho de despesas cujas obrigações foram assumidas anteriormente. Este mandamento objetiva que o ordenador de despesas, no caso o Prefeito, verifique se há disponibilidade de caixa líquida, deduzindo todas as despesas que o vincularão até o final do mandato,¹⁶ para previamente saber se poderá ou não assumir nova despesa.

Durante este período proibitivo, para assumir nova despesa, não basta apenas demonstrar previsão orçamentária, visto que a arrecadação poderia estar superestimada, o que criaria receitas virtuais; é necessário comprovar que há condições de pagar a despesa com a arrecadação do próprio ano.

O administrador pode, no final de mandato, determinar o empenho de despesa sem recursos financeiros, contando com verba que será repassada por convênio, desde que este já foi assinado.

Se o gestor contrair obrigação de despesa a partir de maio do último ano de seu mandato que não poderá ser integralmente cumprida até seu término, o respectivo empenho poderá ser inscrito como “restos a pagar”, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para saldá-lo no exercício seguinte.¹⁷

O mandamento também se aplica às obrigações acessórias, sendo que as disponibilidades de caixa deverão ser consideradas para seu respectivo pagamento.

Por sua vez, o art. 59 da Lei n. 4.320/64 determina que:

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.

§ 3º As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública.

§ 4º Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do Art. 1º, inciso V, do Decreto-lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967.

O artigo não limita a quantidade de empenhos; apenas determina que os valores empenhados não ultrapassem o limite da dotação previamente fixada.

A norma referida da LRF, por outro lado, proíbe *contrair obrigação de despesa* nos oito últimos meses de mandato, não se aplicando às *despesas empenhadas* nos últimos oito meses geradas em decorrência de obrigações *anteriormente assumidas*. Ou seja, a despesa assumida anteriormente ao período eleitoral, ainda que seu empenho ocorra neste ínterim, não vincula seu ordenador a cumpri-la integralmente em seu mandato ou que reserve disponibilidade de caixa do próximo exercício.¹⁸

O art. 42 da LRF obriga o gestor a assumir obrigação de despesa nos últimos oito meses de mandato que se acomode à capacidade financeira de sua absorção pelo ente; não está obrigando o administrador público a promover o equilíbrio entre os recursos de caixa e os restos a pagar. Isto se demonstra nas seguintes situações:

- se o saldo financeiro¹⁹ em 30 de abril (final do período pré-eleitoral, para fins do art. 42) for de superávit, o administrador poderá assumir despesa até o limite deste superávit somado ao total de receita realizada. Neste

caso, o saldo financeiro, ao término de seu mandato, não poderá ser deficitário.²⁰

- se o saldo financeiro em 30 de abril for zerado ou deficitário, o valor total das despesas assumidas nos últimos oito meses de mandato não poderá superar o valor das receitas a ser realizadas neste período. Nesta hipótese, o saldo financeiro em 31 de dezembro deverá, no mínimo, ser o mesmo do período pré-eleitoral, não se exigindo que o administrador crie superávit nem zere a dívida flutuante desde que, obviamente, não deixe restos a pagar ao próximo exercício.

Assim procedendo, o administrador estará respeitando, quanto às despesas assumidas antes e depois do início do prazo eleitoral, a ordem cronológica de pagamento dos credores, constante nos arts. 1º, XII, do Decreto-Lei n. 201/67; e 5º e 92 da Lei n. 8.666/93.²¹

Quanto aos restos a pagar de despesas empenhadas e não liquidadas, a exigência de disponibilidade de caixa para sua inscrição, que era prevista no vetado art. 41 da LRF, não se manteve, apesar de constar nos itens 3 e 4 do art. 55, III, “b”, que trata sobre o RGF, conforme entendimento de Wéder de Oliveira, baseado em procedimento do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.²²

Também não poderão ser cancelados por inexistência de disponibilidade de caixa os empenhos oriundos de obrigações constitucionais ou legais, destinadas ao pagamento da dívida que, nos termos do disposto no § 2º, do art. 9º da LRF, não podem ser objeto de limitação de empenho; se ao administrador é vedado limitar tais empenhos, também estará impedido de promover o cancelamento.²³

A questão da suficiente disponibilidade de caixa do exercício seguinte para saldar os restos a pagar do exercício anterior suscita dúvidas quanto às despesas oriundas de obras que ultrapassam o final de mandato eletivo.

Estas são as denominadas “obras plurianuais”, que demandam alocação de recursos em mais de um exercício financeiro, e são permitidas desde que constem no PPA e na LDO e a estes instrumentos se compatibilizem (arts.165, CF; e 16, § 1º, II, LRF).

Pelo princípio da continuidade do serviço público, sendo reservado nestes instrumentos o contingente necessário ao seu pagamento, o Prefeito não é obrigado a prover recursos financeiros para quitar a parcela da obra plurianual que será executada com dotação do orçamento seguinte.^{24 25}

A Administração contrata as obras plurianuais em sua totalidade, indicando o contrato o crédito orçamentário à conta da qual correrá a despesa a ser realizada no exercício em que for contratado; firmando, posteriormente, termos aditivos, anualmente ou quando for necessário, indicando os créditos referentes às parcelas a serem executadas no próximo exercício.²⁶

Ou seja, tratando-se de obra plurianual que conste no PPA e na LDO, sendo discriminada a porção orçamentária a ela destinada, ao Prefeito em final de mandato apenas cumpre pagar as parcelas da obrigação que vencem até o dia 31 de dezembro.

7 Conclusão

A despeito de pontos um tanto quanto rígidos e de determinações porventura consideráveis, a Lei Complementar n. 101/00 representa um avanço no campo da atividade financeira do Estado, agora envolto em normas controladoras e moralizantes, que ainda produzirão seus frutos sociais.

O controle dos Restos a Pagar é norma louvável que vem se somar a outras regras já existentes. Sua disciplina na LRF ressalta a importância de opor um óbice ao ânimo de administradores em assumir obrigações além da capacidade financeira do ente.

O cuidado do legislador em abordar a questão dos Restos a Pagar encontra fundamento na vedação aos gastos meramente eleitorais, diga-se ímprobos, permitindo ao futuro gestor encontrar uma máquina apta a atender as necessidades públicas.

Tal despesa empenhada e não paga deve ser observada à luz das normas reguladoras do processo orçamentário, buscando-se um justo equilíbrio entre credor e Administração, sem se afastar das sanções aplicáveis ao gestor que descumpre as limitações aplicáveis.

Neste ponto, a possibilidade de alteração do dispositivo dos restos a pagar deve ser tratada com máxima cautela, procurando-se evitar a deturpação do real espírito da Lei de Responsabilidade Fiscal, que é a proteção da coisa pública.

8 Bibliografia

BAPTISTA, Antonio Sérgio. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o encerramento do exercício de 2000 - as disponibilidades de caixa e os restos a pagar. *Federativo/BNDES*, Brasília, nov. 2000. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/estudos/e0001258.pdf>. Acesso em 03 set. 2004.

ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-2.207/00. Interessado: Prefeito Municipal. Relator Cons. Eduardo Bittencourt Carvalho. São Paulo, 05 de novembro de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 103, p. 109-115, fev./abr. 2003.

_____. TC-16.367/026/01. Interessado: Prefeito Municipal de Palmeira d'Oeste. Relator Cons. Renato Martins Costa. São Paulo, 19 de setembro de 2001. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 100, p. 92-3, jul. 2001/ maio 2002.

ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Contas. Res. 1.103/01-TC. Interessado: Município de Guaraci. Relator Conselheiro Heinz Georg Herwig. Curitiba, 08 de fevereiro de 2001. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 137, p. 82-8, jan./mar. 2001.

_____. Res. 5.775/02-TC. Interessado: Presidente da Câmara Municipal. Relator Cons. Nestor Baptista. Curitiba, 04 de julho de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 143, p. 51-2, jul./ago./set. 2002.

_____. Res. 5.819/02-TC. Interessado: Prefeito Municipal de Pinhais. Relator Cons. Artagão de Mattos Leão. Curitiba, 04 de julho de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 143, p. 41-4, jul./ago./set. 2002.

_____. Res. 5.8320/02-TC. Interessado: Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Relator Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães. Curitiba, 17 de dezembro de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 144, p. 80-4, out./nov./dez. 2002.

KOHAMA, Hélio. Contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 1998, p. 172-4, Apud: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (Orgs.). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Responsabilidade fiscal: lei complementar n. 101 de 4/5/2000*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Responsabilidade fiscal*. 2. ed. rev. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

OLIVEIRA, Wéder de. Lei de responsabilidade fiscal: o art. 42, a assunção de obrigações no final de mandato e a inscrição de despesas em restos a pagar. *Federativo/BNDES*, Brasília, dez. 2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em 06 jun. 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Alguns problemas econômicos e políticos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 280-92.

NOTAS

¹ MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2003, p. 91-2.

² “Foi provavelmente a utilização irregular dos restos a pagar que motivou a redação do art. 42 da LRF, que agora passou a conceituá-lo como ‘obrigação de despesa não paga até 31 de dezembro’. (...) 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 despesa regularmente acompanhadas de empenho prévio, também as despesas irregulares, isto é, as assumidas sem empenho e/ou contraídas informalmente (...) Toda a obrigação de despesa contraída nos

dois últimos quadrimestres do mandato e não paga até 31 de dezembro é restos a pagar, independentemente do nome que lhe dê o administrador, bastando que fique configurado o não pagamento.” In: ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Contas. Res. 1.103/01-TC. Interessado: Município de Guaraci. Relator Conselheiro Heinz GeOrg Herwig. Curitiba, 08 de fevereiro de 2001. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 137, p. 83, jan./mar. 2001.

³ MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. op. cit., p. 96.

⁴ KOHAMA, Hélio. *Contabilidade pública*. São Paulo: Atlas, 1998, p. 172-4, Apud: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (Orgs.). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*, São Paulo: Saraiva, 2001, p. 305-6.

⁵ MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. op. cit., p. 96.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Alguns problemas econômicos e políticos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 285.

⁷ “A compensação pleiteada somente poderá se realizar entre créditos inscritos na dívida ativa e os débitos inscritos em restos a pagar que sejam referentes a despesas que já tenham sido processadas, ou seja, despesas empenhadas processadas.” In: ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Contas. Res. 5.819/02-TC. Interessado: Prefeito Municipal de Pinhais. Relator Cons. Artagão de Mattos Leão. Curitiba, 04 de julho de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 143, p. 42, jul./ago./set. 2002.

⁸ “Se a dotação orçamentária para despesas de exercícios anteriores for suficiente para saldar todos os débitos, a questão estará resolvida. Se não, há que criar por lei específica créditos suplementares para tal provisão.” In: ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Contas. Res. 5.775/02-TC. Interessado: Presidente da Câmara Municipal. Relator Cons. Nestor Baptista. Curitiba, 04 de julho de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 143, p. 52, jul./ago./set. 2002.

⁹ MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. op. cit., p. 98-9.

¹⁰ A dívida fluante consiste nas obrigações a pagar resultantes de operações financeiras orçamentárias ou não, podendo destas surgir bens ou serviços de consumo futuro; a obrigação de pagamento é inscrita como dívida fluante após sua liquidação. Por outro lado, dívida fundada são as obrigações de natureza orçamentária a pagar a longo prazo, advindas de acordos vinculados a obras ou serviços públicos, com longo prazo de amortização e pagamento de juros.

A conversão da primeira na segunda segue os seguintes procedimentos: a) verificação de dívidas já vencidas; b) negociação de prazos, amortização e juros com o credor; c) declaração de confissão de dívida pelo ente público; d) autorização legislativa para a nova assunção de dívida. Cf. REIS, Heraldo da Costa. Cancelamentos de empenhos e consolidação de dívidas. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 102, p. 23-5, nov. 2002/ jan. 2003.

¹¹ “Quanto aos cancelamentos de montantes derivados de inscrição em Restos a Pagar, definidos como ‘anulação de saldos de empenhos de exercícios anteriores’, ‘data venia’ não há como transformar em dívida fundada os valores legalmente inscritos naquela conta. Somente em se constituindo uma nova relação obrigacional, bilateral e autorizada por lei, é que a configuração pretendida no Decreto municipal poderia se aperfeiçoar. Exemplo disso seriam os casos em que a Administração acorda com o credor o parcelamento da dívida inscrita. Ainda assim, deve existir dotação orçamentária correspondente no exercício em que será cumprida a obrigação de pagar”. In: ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-16.367/026/01. Interessado: Prefeito Municipal de Palmeira d’Oeste. Relator Cons. Renato Martins Costa. São Paulo, 19 de setembro de 2001. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 100, p. 92-3, jul. 2001/ maio 2002.

¹² MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. op. cit., p. 99.

¹³ *Ibid.*, p. 100-1.

¹⁴ “No caso dos restos a pagar relativos ao exercício financeiro em análise, devem ser considerados os cancelamentos de empenhos promovidos pela Administração Pública, tanto sob a ótica formal, como a substancial, ou seja, os motivos e fundamentos para os estornos, sob pena de serem aceitos apenas valores numéricos desacompanhados de uma efetiva avaliação qualitativa (...) além da ofensa aos princípios de contabilidade, transparência e às normas de gestão financeira, pode implicar em falsa impressão de superávit financeiro.” In: ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Contas. Res. 58320/02-TC. Interessado: Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Relator Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães. Curitiba, 17 de dezembro de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 144, p. 84, out./nov./dez. 2002.

¹⁵ MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. op. cit., p. 143.

¹⁶ “Parece desarrazoada qualquer interpretação no sentido de se apurar a disponibilidade financeira levando em conta toda a dívida do Poder ou órgão, incluindo-se nela, portanto, as obrigações contraídas em exercícios pretéritos.” In: ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-2.207/00. Interessado: Prefeito Municipal. Relator Cons. Eduardo Bittencourt Carvalho. São Paulo, 05 de novembro de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 103, p. 111, fev./abr. 2003.

¹⁷ “A disponibilidade ou a previsão de suficiência de caixa ao final do exercício deve servir de limite para a emissão de empenhos, e não para o cancelamento dos restos a pagar.” In: ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Contas. Res. 58320/02-TC. Interessado: Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Relator Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães. Curitiba, 17 de dezembro de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 144, p. 82, out./nov./dez. 2002.

¹⁸ Isto não significa que o gestor público possui liberdade irrestrita para agir no campo da despesa anteriormente ao período eleitoral; o gasto deverá atender o disposto nos arts. 15-7 da LRF, sob pena de tal despesa ser considerada “não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público”. A ela tão-somente não se aplica o disposto no art. 42 da LRF.

¹⁹ Entendido como “disponibilidade de caixa líquida”, isto é, “considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício” (art. 42, parágrafo único, LRF), como o pagamento das despesas já empenhadas e o pagamento dos salários dos servidores até o final do ano.

²⁰ “A existência de superávit orçamentário [no final do exercício] cria sobra financeira capaz de amortizar dívidas, servindo, conseqüentemente, para diminuir o passivo. Logo, caracterizada a hipótese, em princípio, não há falar em violação ao art. 42 da LC. n. 101/00.” In: ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-2.207/00. Interessado: Prefeito Municipal. Relator Cons. Eduardo Bittencourt Carvalho. São Paulo, 05 de novembro de 2002. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 103, p. 110, fev./abr. 2003.

²¹ Decreto-Lei nº 201/67, art. 1º, XII – Crime de responsabilidade dos prefeitos – “antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o Erário”.

Lei nº 8.666/93, art. 5.º - “ (...) devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.” Art. 92: “Admitir, possibilitar ou dar causa a qualquer modificação ou vantagem, inclusive prorrogação contratual, em favor do adjudicatário, durante a execução dos contratos celebrados com o Poder Público, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação ou nos respectivos instrumentos contratuais, ou, ainda, pagar fatura com preterição da ordem cronológica de sua exigibilidade, observado o disposto no art. 121 desta Lei. Pena - detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.”

²² OLIVEIRA, Wéder de. Lei de responsabilidade fiscal: o art. 42, a assunção de obrigações no final de mandato e a inscrição de despesas em restos a pagar. *BNDES*, Brasília, dez. 2000, p. 26. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em 06 jun. 2004.

²³ BAPTISTA, Antonio Sérgio. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o encerramento do exercício de 2000 - as disponibilidades de caixa e os restos a pagar. *Federativo/BNDES*, Brasília, nov. 2000. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/estudos/e0001258.pdf>. Acesso em 03 set. 2004.

²⁴ Pelo art. 7º, § 2º, III, da Lei de Licitações, n. 8.666/93, “as obras e os serviços somente poderão ser licitados quando (...) houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executadas no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma (...)”

²⁵ “O pagamento da obra poderá ser parcelado e efetivado à medida que ela avança. A obra deverá ser empenhada em cada exercício financeiro no exato montante do que será despendido naquele exercício à conta dos respectivos créditos orçamentários. O pagamento parcelado da obra implica a efetivação de liquidações parciais, proporcionais às medições que periodicamente serão realizadas. (...) As outras parcelas da obra, embora sejam obrigações de despesa assumidas pelo atual mandatário, serão pagas pelo sucessor, à medida que forem concluídas, e com recursos financeiros também do exercício financeiro subsequente. Desta forma, as parcelas vincendas não precisarão ser antecipadamente pagas, e nem há que se deixar recursos em caixa para satisfazê-las. Todavia, antes de contratar a obra o atual mandatário deverá assegurar-se de que o seu sucessor terá suficiente disponibilidade de caixa para honrar o pagamento das futuras parcelas.” In: ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Contas. Res. 1.103/01-TC. Interessado: Município de Guaraci. Relator Conselheiro Heinz GeOrg Herwig. Curitiba, 08 de fevereiro de 2001. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 137, p. 85, jan./mar. 2001.

²⁶ OLIVEIRA, Wéder de. op. cit. .