

***Curso de Aperfeiçoamento do Tribunal de
Contas do Estado de Mato Grosso***

***RESTOS A PAGAR – o art. 42
da LRF***

Cesar Santolim
Mestre e Doutor em Direito (UFRGS)
Auditor, Substituto de Conselheiro, do TCE/RS
Professor da Faculdade de Direito da UFRGS

**Considerações Gerais sobre
Hermenêutica Jurídica**

Restos a Pagar

**Contextualização da Lei de
Responsabilidade Fiscal**

O conteúdo do art. 42 da LRF

OBJETOS	Quanto à realidade	Quanto à experiência	Quanto ao valor	Quanto ao método	Ato de conhecimento
Ideais	irreais	não estão	neutros	racional-dedutivo	intelecção
Naturais	reais	estão	neutros	empírico-dedutivo	explicação
Culturais	reais	estão	valiosos	empírico-dedutivo	compreensão
Metafísicos	reais	não estão	valiosos	-	

Carlos Cossio

O DIREITO É UM OBJETO CULTURAL

OBJETOS	Quanto à realidade	Quanto à experiência	Quanto ao valor	Quanto ao método	Ato de conhecimento
Ideais	irreais	não estão	neutros	racional-dedutivo	intelecção
Naturais	reais	estão	neutros	empírico-dedutivo	explicação
Culturais	reais	estão	valiosos	empírico-dedutivo	COMPREENSÃO
Metafísicos	reais	não estão	valiosos	-	

Carlos Cossio

HERMENÊUTICA JURÍDICA

Estuda e sistematiza os critérios aplicáveis na interpretação das normas jurídicas

“INTERPRETAR”

- (a) um concerto de violino (para o violinista)
- (b) um concerto de violino (para o ouvinte)
- (c) *Macbeth* (para um ator)
- (d) *Macbeth* (para um espectador)
- (e) os sintomas de uma doença
- (f) os dados de uma experiência
- (g) um gesto (saudação, ameaça ...)
- (h) um sonho
- (i) a 1ª Guerra Mundial como “um êxito da tendência imperialista do capitalismo”
- (j) uma morte como assassinato premeditado (ou suicídio, ou acidente)
- (k) os resultados da última eleição
- (l) o art. 37, X, da Constituição Federal

Interpretar

(a) atos

(b) eventos

(c) textos

Interpretar atos

(a) fazer conjecturas em torno dos propósitos, razões ou intenções do agente

(b) subsumir um certo ato ou comportamento a uma determinada classe de atos ou comportamentos

(c) atribuir um valor ao ato ou comportamento

Interpretar eventos

Conjecturar sobre uma relação de causa e efeito entre um fato e outro

Interpretar textos

Atribuir SIGNIFICADO e REFERÊNCIA a um fragmento de linguagem (enunciado)

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

**Pertence ao gênero das
interpretações textuais**

**Todas as regras
interpretativas tem um
objeto e um propósito
comum: se aplicam aos
signos que devem ser
extraídos do texto**

**... Um enunciato
contenuto in uma
fonte *esprime* uma
norma, ma non è una
norma...**

R. GUASTINI

**A norma não o
enunciado, mas o
seu SIGNIFICADO**

**O conteúdo das NORMAS
nos enunciados textuais
pode ser buscado
segundo diferentes
critérios, que se
diferenciam pela lógica
com a qual operam**

ELEMENTOS DA INTERPRETAÇÃO

- (a) gramatical**
- (b) lógico**
- (c) sistemático**
- (d) histórico**
- (e) teleológico**

ACEPÇÕES SOBRE O PAPEL DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

- (a) como solução de dúvidas sobre o significado**
- (b) como compreensão do significado**
- (c) como conhecimento do significado**
- (d) como solução de controvérsias**
- (e) como sistematização do direito**
- (f) como manipulação do significado**

INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO

- (a) qualquer pessoa dotada de qualificação técnica pode interpretar o Direito; só as pessoas e órgãos legitimados podem aplicar o Direito**
- (b) se exercem sobre objetos diferentes: a interpretação incide sobre os textos normativos; a aplicação é das normas (pressupõe a interpretação)**
- (c) quando aplicado à atividade jurisdicional, o termo “aplicação” designa um conjunto de operações que não se exaurem na interpretação (identificação dos fatos, qualificação dos fatos ...)**

**INTERPRETAÇÃO COGNITIVA
X
INTERPRETAÇÃO DECISÓRIA**

**TEORIAS SOBRE A
INTERPRETAÇÃO**

- (a) teoria cognitiva – a interpretação é um ato de “descoberta” ou de “conhecimento”**
- (b) teoria cética – a interpretação é ato de “escolha”, e, portanto, de vontade**
- (c) teoria eclética (mista) – a interpretação é, às vezes, ato de “conhecimento”, e, outras vezes, de “escolha”**

TEORIA CÉTICA

(a) os textos normativos não têm outro significado que não aquele escolhido discricionariamente pelo intérprete

(b) os textos normativos expressam uma pluralidade de significados, cabendo ao intérprete escolher entre eles

TEORIA ECLÉTICA

(a) qualquer disposição jurídica é dotada de vagueza, indeterminação e imprecisão, havendo um núcleo de significado estável e aceito e uma penumbra de incerteza

(b) distingue entre textos claros e unívocos (interpretar é ato de “conhecimento”) e textos obscuros e equívocos (interpretar é ato de “escolha”)

O RESULTADO DA INTERPRETAÇÃO

(a) declarativa

(b) restritiva

(c) extensiva

TIPOLOGIA DAS NORMAS: DISTINÇÃO ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS

CRITÉRIOS

(a) função: os princípios são as normas que dão fundamento para que determinado mandamento seja encontrado (ESSER) ou indicariam a direção onde a regra deva ser encontrada (LARENZ)

(b) conteúdo axiológico: os princípios, ao contrário das regras, contêm conteúdo axiológico explícito (CANARIS)

(c) modo de interação com outras normas: os princípios, ao contrário das regras, só adquirem sentido por meio de um processo de complementação e limitação (CANARIS)

CRITÉRIOS

(d) modo de aplicação: as regras são aplicadas ao modo *tudo ou nada*, ao passo que os princípios possuem *dimensão de peso* (DWORKIN) ou os princípios são *deveres de otimização*, cuja colisão é resolvida pela limitação recíproca, ao passo que as regras são mandamentos definitivos, cuja colisão só pode ser resolvida pela exclusão de uma delas (invalidade) (ALEXY)

TERCEIRA ESPÉCIE (?): OS POSTULADOS

**Haveria, para além das regras e princípios,
uma outra espécie normativa: os postulados.**

**Os postulados seriam *metanormas*, ou *normas
de segundo grau*, que**

**(a) diferentemente dos princípios, não impõem
a promoção de um fim, mas estruturam a
aplicação do dever de promover um fim**

**(b) diferentemente das regras, não descrevem
comportamentos, mas estruturam a aplicação
de normas que o fazem**

Humberto ÁVILA, “Teoria dos Princípios”

RESTOS A PAGAR

O que são os RESTOS A PAGAR?

Segundo o art. 36 da Lei nº 4320/64, são as “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

São resíduos passivos, cujos pagamentos poderão, ou não, ocorrer em exercícios seguintes.

A inscrição não garante o direito ao pagamento, pois é necessário que se cumpra integralmente a fase da LIQUIDAÇÃO (que, em “Restos a Pagar”, é definida como “processada”).

Alguns empenhos inscritos poderão ser cancelados, se não houver o cumprimento da obrigação pela contraparte no contrato.

Há, ainda, a hipótese de empenhos “estimativos” referentes a despesas ordinárias que, ainda que atinentes a um exercício, serão pagas no exercício seguinte (água, luz, telefone...).

Quanto a estes últimos empenhos, podem ocorrer duas situações:

- a) O valor a ser pago é maior que o “estimado”: a diferença será paga como “despesas de exercícios anteriores”;**
- b) O valor a ser pago é menor que o “estimado”: a diferença será cancelada.**

Classificação

**PROCESSADOS: despesas liquidadas
(o credor já cumpriu sua obrigação)**

**NÃO PROCESSADOS: despesas não
liquidadas (o credor ainda não cumpriu
sua obrigação, mas pode fazê-lo)**

**Os Restos a Pagar PROCESSADOS
("liquidados") não poderão ser
cancelados.**

**Os Restos a Pagar NÃO
PROCESSADOS ("não liquidados) terão
validade até 31 de dezembro do
exercício seguinte, podendo ter sua
vigência prorrogada ("revalidados" ou
"reinscritos"). Se não houver
pagamento ou prorrogação de
vigência, serão automaticamente
cancelados.**

A situação de “cancelamento” dos empenhos não se confunde com a eventual PRESCRIÇÃO da pretensão dos credores, cujo prazo (5 anos) tem o seu termo inicial na LIQUIDAÇÃO da despesa.

Para despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício, o prazo prescricional começa a correr da inscrição da despesa em Restos a Pagar, independentemente de ter sido liquidada ou não.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) deve ser compreendida como parte de um conjunto de medidas voltadas ao “ajuste fiscal” do setor público no Brasil (no qual se pode incluir o “fundo de estabilização fiscal” – EC nº 10/1996, a “Lei Kandir” – LC nº 87/1996 e as reformas “administrativa” – EC nº 19/1998 – e “previdenciária” – EC nº 20/1998).

Foram usadas como referência para a elaboração da LRF a experiência da comunidade europeia, dos EUA, da Nova Zelândia e trabalhos do FMI, entre outras.

Qual é natureza da LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL, financeira ou contábil?

A LRF É DIPLOMA LEGAL DE CONTEÚDO EMINENTEMENTE FINANCEIRO, ASSIM DEVENDO SER ENTENDIDOS OS CONCEITOS NELA INSERIDOS (Parecer Coletivo nº 2/2002, da Auditoria do TCE/RS, aprovado pelo Tribunal Pleno em sessão de 08/05/2002).

Art. 1º (e § 1º) da LRF:

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 o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

**Capítulo II do Título VI da Constituição:
“Finanças Públicas”**

**Art. 163 da CF: “Lei complementar disporá sobre:
I - finanças públicas”.**

As normas constitucionais limitam-se a tratar dos instrumentos de planejamento (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual) e de normas de gestão financeira e patrimonial que dizem respeito à forma de administração dos recursos.

Em nenhum momento estas normas tratam da Contabilidade.

Edson Ronaldo NASCIMENTO (Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional) e Ilvo DEBUS (Consultor de Orçamentos), em trabalho que mereceu divulgação pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, intitulado “Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal”, são ainda mais explícitos quanto ao caráter financeiro, e não contábil, da LRF, insistindo que, neste segundo aspecto, as normas gerais de Direito Financeiro prosseguem sendo dadas pela Lei nº 4.320/64.

“Como já asseveramos, a LC 101/00 não revoga a Lei nº 4.320/64. Os objetivos das duas legislações são distintos.

Enquanto a Lei nº 4.320/64 se refere a normas gerais para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal.”

O art. 42 da LRF

O que diz a LRF sobre os RESTOS A PAGAR?

Segundo o art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) “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 esse efeito”.

Acrescenta o parágrafo único do mesmo art. 42, que “na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”.

Além disso, a Lei nº 10.028/2000 (“Lei dos Crimes Fiscais”), acresceu ao Código Penal, entre outros, o art. 359-C, que definiu como CRIME, a “assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura”, tipificado como “ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa” com pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

A mesma lei também trouxe o art. 359-B, que definiu como CRIME, a “inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar”, tipificado como “ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei”, com pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

E ainda o art. 359-F, que definiu como CRIME, o “não cancelamento de restos a pagar” conduta tipificada como “deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei” com a mesma pena.

Quais são as principais questões interpretativas que envolvem a LRF no tema dos Restos a Pagar?

- a) o que significa “obrigação de despesa”;**
- b) se é possível o cancelamento de empenhos;**
- c) qual o tratamento a ser dado aos contratos de execução continuada, onde parte do objeto contratual extrapola o final do exercício.**

OBRIGAÇÃO DE DESPESA

Há quem sustente que “contrair obrigação de despesa” se caracteriza por “qualquer ato ou fato que imponha à administração a obrigatoriedade de realizar despesa”

(posição de Carlos Maurício FIGUEIREDO e de Marcos NÓBREGA)

**Para chegar a esta conclusão,
parte-se da distinção entre
OBRIGAÇÃO DE DESPESA (que
surge quando da FORMALIZAÇÃO
DO CONTRATO) e OBRIGAÇÃO DE
PAGAMENTO (que surge a partir
da LIQUIDAÇÃO DA DESPESA).**

OBRIGAÇÃO DE DESPESA

**Há, todavia, quem entenda que
“este ‘contrair obrigação’ e a
definição legal de ‘empenho’ ...
têm o mesmo sentido”**

(posição de Austen OLIVEIRA)

OBRIGAÇÃO DE DESPESA

Há, ainda, outro entendimento, no sentido de que a “obrigação de despesa ... seria ... sinônimo de despesa liquidada ou em execução, que deveria ter o seu pagamento efetuado dentro ainda do exercício financeiro, ou, no mínimo, haver recursos em caixa disponíveis, neste mesmo exercício, para satisfação da obrigação, ainda que o pagamento ocorresse no exercício seguinte”

(posição de Edson Ronaldo NASCIMENTO)

OBRIGAÇÃO DE DESPESA

Na mesma linha, há quem sustente que “obrigação de despesa” se restringe a “despesas empenhadas, liquidadas ou não pagas dentro do exercício financeiro” (posição de Nelson JEFFERY), ou “empenhos liquidados nos oito últimos meses do mandato” (Flavio C. de TOLEDO JR.).

Em linhas gerais, são três as soluções distintas para caracterizar a OBRIGAÇÃO DE DESPESA:

- a) a assinatura do contrato;**
- b) o empenho da despesa;**
- c) a liquidação da despesa.**

Deve-se descartar, de plano, a relevância do EMPENHO para o deslinde desta controvérsia.

No Parecer Coletivo nº 01/2003, da Auditoria do TCE/RS, aprovado pelo Tribunal Pleno em sessão de 1º/12/2003, se afirmou que “a utilização do critério do empenho para fixar a pertinência das despesas ao exercício apresenta-se inadequada para a consecução dos fins perseguidos pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)”.

A interpretação adequada do conteúdo do art. 42 da LRF, quanto ao seu alcance, exige ainda uma outra consideração.

Não se trata, ali, de toda e qualquer “obrigação de despesa”, mas apenas da “obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele [do exercício], ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esse efeito”.

O propósito da lei, de estabelecer “ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas” (art. 1º da LRF), é o de evitar que o Administrador em “final de mandato” transfira para seu sucessor uma situação financeira “inadministrável”, ou de difícil administração.

Usa-se, aqui, o método TELEOLÓGICO de interpretação da lei.

Para esse fim, qualquer ato que importe na criação de obrigação que tenha de ser cumprida (total ou parcialmente) no exercício seguinte, transferirá o ônus do seu cumprimento ao sucessor, a menos que existam também “disponibilidades de caixa”.

Deste modo, não só é irrelevante o EMPENHO como também a LIQUIDAÇÃO da despesa (procedimentos de contabilidade pública), pois mesmo as despesas não liquidadas podem constituir Restos a Pagar e comprometer equilíbrio orçamentário do exercício seguinte.

Em suma, o Gestor não pode, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, praticar qualquer ato ou fato que imponha à administração a obrigatoriedade de realizar despesa que não possa ser cumprida integralmente no exercício, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, a menos que disponha de recursos, em caixa, para esse cumprimento.

CANCELAMENTO DE EMPENHOS

Há quem recomende aos Administradores, “para fecharem o orçamento do ano, sem riscos” que “sejam anulados os empenhos, mesmo liquidados, os que não foram pagos no anterior. Essa dívida que sumiu, voltaria a aparecer no orçamento do ano seguinte, na rubrica *despesas de exercícios anteriores ...*”

(Nelson JEFFERY)

CANCELAMENTO DE EMPENHOS

**Esta solução foi criticada: “...
sucederam-se desastradas manobras;
foi bem o caso de anulação de
despesas já aptas ao pagamento
(liquidadas) e da transferência de
débitos de curtíssimo prazo, os Restos
a Pagar, para a dívida de longo prazo
(consolidada)...”**

(Flavio C. de TOLEDO JR.)

CANCELAMENTO DE EMPENHOS

**De fato, o cancelamento de
empenhos não possui qualquer
relação com o conteúdo do art.
42 da LRF, até porque, como já se
demonstrou, a realização do
empenho não é relevante para a
caracterização do fato jurídico ali
tratado.**

CANCELAMENTO DE EMPENHOS

Será possível apenas nos casos admitidos em lei (Restos a Pagar não processados, uma vez não cumprida a fase da liquidação da despesa, ou, cumprida esta, se não houver revalidação do empenho no exercício subsequente).

CANCELAMENTO DE EMPENHOS

Esses serão os casos cogitados pelo art. 55, III, “b”, “4”, da LRF.

CONTRATOS DE EXECUÇÃO CONTINUADA

O art. 42 da LRF veda a realização de contratos de execução continuada, cujo período de execução extrapole os “dois últimos quadrimestres do mandato”?

CONTRATOS DE EXECUÇÃO CONTINUADA

Ou (o que é uma questão ligeiramente distinta): o art. 42 da LRF exige que, para realização de contratos de execução continuada, cujo período de execução extrapole os “dois últimos quadrimestres do mandato”, haja “disponibilidade de caixa” compatível com a totalidade do contrato?

CONTRATOS DE EXECUÇÃO CONTINUADA

Sugere o TCE-PE (Decisão nº 1395/01) que, para os contratos que se enquadram nas previsões do art. 57 da Lei nº 8666/93, estaria proibida a sua realização, nos dois últimos quadrimestres do mandato, quando a execução ocorra para além do exercício.

CONTRATOS DE EXECUÇÃO CONTINUADA

“... a obrigação de despesa deve possuir lastro financeiro que a suporte *integralmente*. A regra não estabelece a obrigatoriedade da disponibilidade financeira apenas para parcelas a serem liquidadas no exercício (não se trata de obrigação de pagamento), e sim para suportar a obrigação de despesa (regra geral, o contrato firmado) *integralmente*.”

(Carlos Maurício FIGUEIREDO e Marcos NÓBREGA)

CONTRATOS DE EXECUÇÃO CONTINUADA

Também aqui há posição distinta: “... Os contratos para a execução de obras ou prestação de serviços serão empenhados e liquidados no exercício, não pelo valor total, mas, somente, as parcelas do cronograma físico-financeiro que correspondam ao executado no exercício financeiro.”

(Edson Ronaldo NASCIMENTO)

CONTRATOS DE EXECUÇÃO CONTINUADA

Afigure-se adequada a segunda posição apresentada, pois o objetivo do art. 42 da LRF não pode afrontar o princípio constitucional da eficiência, nem tampouco prejudicar a continuidade dos serviços públicos.

Ademais, há outros limitadores legais à contratação (art. 7º da Lei nº 8666/93, por exemplo), que impedirão que o Administrador em final de mandato comprometa o equilíbrio orçamentário do futuro Gestor.

Bibliografia

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício / FERREIRA, Cláudio / RAPOSO, Fernando / BRAGA, Henrique / NÓBREGA, Marcos. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício / NÓBREGA, Marcos. *Responsabilidade Fiscal – Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

JEFFERY, Nelson. *Restos a Pagar: os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal* *in Revista ESCOEX (Escola Superior de Controle Externo do TCE-MS)*, 2010/2011.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Regras de final de mandato: orientações aos governos estaduais e municipais*, *in Revista do TCE-MG*, Edição Especial (Gestão Responsável em Final de Mandato).

OLIVEIRA, Austen. *Restos a Pagar. Orçamento. Lei de Responsabilidade Fiscal e seu art. 42*, *in Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 19, nº 97, Março/Abril 2011, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

TOLEDO JR., Flávio. *Art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – A polêmica das despesas líquidas e preexistentes*, *in Fórum de Contratação e Gestão Pública*, ano 10, nº 111, março de 2011, Belo Horizonte: Ed. Fórum.

Bibliografia Complementar

GUASTINI, RICCARDO. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004.

MACCORMICK, Neil.
- *Argumentação Jurídica e teoria do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- *Retórica e Estado de Direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

***Curso de Aperfeiçoamento do Tribunal de
Contas do Estado de Mato Grosso***

***RESTOS A PAGAR – o art. 42
da LRF***

**Cesar Santolim
Mestre e Doutor em Direito (UFRGS)
Auditor, Substituto de Conselheiro, do TCE/RS
Professor da Faculdade de Direito da UFRGS**