



Instrução Técnica de Consulta 00006/2021-1

Produzido em fase anterior ao julgamento

Processo: 04717/2020-3

Classificação: Consulta

Setor: NRC - Núcleo de Controle Externo de Recursos e Consultas

Criação: 25/02/2021 13:00

UG: PMI - Prefeitura Municipal de Iconha

Relator: Sebastião Carlos Ranna de Macedo

Consulente: JOAO PAGANINI

Trata-se de consulta formulada pelo senhor João Paganini, Prefeito Municipal de Iconha, solicitando resposta para a seguinte indagação:

Considerando a Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, será considerado descumprimento ao artigo 42 da LRF, despesa com pessoal, independente da data do empenho, desde que não tenha incremento a despesa no período vedado e que não tenha disponibilidade financeira para cobri-la ao final do exercício de 2020?

A consulta foi instruída com o Parecer Jurídico 345/2020, da Procuradoria Jurídica de Iconha.

Após autuação, a consulta foi encaminhada ao Núcleo de Jurisprudência e Súmula, o qual, por meio do **Estudo Técnico de Jurisprudência 41/2020**, que registrou a inexistência de deliberação específica sobre o tema.

É o breve relatório.

II – ADMISSIBILIDADE

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 1º do artigo 122 da Lei Complementar 621/2012, que estabelece o rol de pressupostos a serem observados para a admissibilidade da consulta perante este Sodalício, tem-se que estão atendidos os pressupostos de legitimidade.

Quanto aos aspectos formais, verifica-se que o consulente é autoridade legitimada, na medida em que se trata de Prefeito (art. 122, I, c/c §1º, I, LC 621/2012), e que a peça de consulta foi instruída com o parecer do órgão de assistência jurídica (art. 122, §1º, V, LC 621/2012). Quanto aos aspectos substantivos, verifica-se que a matéria objeto da consulta é de competência deste TCE-ES (art. 122, §1º, II, LC 621/2012), contém indicação precisa da dúvida (art. 122, §1º, III, LC 621/2012), apesar da redação deficiente, e não se refere apenas ao caso concreto (art. 122, §1º, IV, LC 621/2012).

Ademais, constata-se que a matéria atinente à consulta ofertada possui relevância jurídica, econômica, social e repercussão no âmbito da administração pública com reflexos para a Administração Pública Direta e Indireta dos Municípios e do Estado, atendendo ao requisito previsto no § 2º do artigo 122 da LC 621/2012.

Portanto, opina-se pelo CONHECIMENTO da presente consulta.

III – ANÁLISE DE MÉRITO

Introdução

Segundo se verifica da transcrição feita no relatório, o questionamento se refere ao controverso art. 42, da LRF, no que tange às despesas com pessoal. Especificamente, o objeto da consulta consiste em definir se a despesa com pessoal é computada para fins do referido dispositivo quando não houver disponibilidade financeira para cobri-la, mesmo que não tenha havido aumento dessa despesa e independentemente da data do empenho dela. Ainda, o consulente especifica que sua pergunta requer a consideração da Decisão Normativa TC 01/2018 e do atípico ano de 2020.

Como o art. 42, LRF, é alvo de diferentes interpretações e aplicações, a resposta a essa indagação, com caráter normativo e de prejulgamento de tese, requer o estudo aprofundado dos aspectos pertinentes. Nomeadamente, é necessário examinar, à luz das técnicas interpretativas, o artigo questionado; a ligação dele com as despesas de pessoal; o papel dos órgãos de controle diante desse dispositivo; as especificidades do ano de 2020; e a modulação dos efeitos. Dessa análise, verifica-se que **as despesas de pessoal não podem ser deixadas de um mandato para o**

outro sem suficiente disponibilidade de caixa, sob pena de violação ao art. 42, LRF, mas que, em 2020, as exigências são flexibilizadas.

A fim de desenvolver o raciocínio que conduz à resposta acima sintetizada, esta peça é dividida em sete tópicos. Em resumo, os três primeiros tópicos (III.1, III.2 e III.3) fornecem o substrato teórico-jurídico para a construção da resposta, que será efetivamente dada nos tópicos III.4 e III.5. Os dois tópicos finais (III.6 e III.7) tratam de questões práticas da atuação do TCE-ES em seus Pareceres em Consulta. O resumo e a justificação de cada um deles serão apresentados no parágrafo abaixo.

O primeiro tópico (III.1) contextualiza o leitor na problemática acerca do art. 42, LRF, expondo os três principais pontos de vista acerca do dispositivo, o que é necessário para demonstrar porque a posição ora adotada é mais adequada que as demais. Apresentada a controvérsia, o segundo tópico (III.2) dedica-se a apresentar o “método” para o seu desenlace, o qual consiste no manejo conjunto de diferentes técnicas interpretativas. Em seguida, o terceiro tópico (III.3) lança as premissas necessárias ao entendimento de qualquer dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente o planejamento das ações e o equilíbrio entre receitas e despesas.

Com base na teoria e nos debates apresentados, passa-se à resposta ao questionamento (III.4). É necessário salientar que, para lidar com as despesas de pessoal (objeto da pergunta), é preciso analisar o art. 42, LRF, como um todo, pois só assim é possível construir, passo a passo, um raciocínio lógico, o que não é alcançável ao se falar apenas das despesas de pessoal. O tópico seguinte (III.5) aborda as peculiaridades do ano de 2020. Após a apresentação do conteúdo da resposta, o sexto tópico (III.6) ressalta a importância de este TCE-ES fornecer a resposta juridicamente acertada a seus jurisdicionados, e o sétimo tópico (III.7) pondera sobre os impactos dessa resposta nas práticas administrativas.

III.1 – Delineamento da controvérsia acerca do art. 42, LRF

Como mencionado na introdução, o art. 42, LRF, é objeto de discordâncias no meio jurídico. Resumindo o teor desses desacordos, Vasconcelos¹, em artigo multirreferido, identifica que há três entendimentos doutrinários predominantes sobre quais despesas devem ser consideradas entre as vedadas: apenas as liquidadas, todos os empenhos, e apenas as contratadas após primeiro de maio. Essas posições também são encontradas em diferentes julgados de Tribunais de Contas pelo país. Cada um desses pontos de vista será apresentado nas seções neste tópico.

III.1.1 – Contrair obrigação de despesa = despesa liquidada

De acordo com essa corrente, o art. 42, LRF, consideraria contraída a obrigação de despesa no momento da liquidação, que é quando a despesa se torna exigível. Na doutrina, como anota Vasconcelos², há alguns filiados a essa tese:

Os defensores dessa corrente se baseiam nos artigos 62 e 63 da Lei nº 4.320/64, os quais estabelecem que o credor só terá direito adquirido e poderá receber o valor contratado após o cumprimento da condição suspensiva prevista no contrato – fornecimento dos bens ou prestação dos serviços. Júnior e Reis (2003, p. 139 e 140) se filiam a esta tese:

[...] De fato, aparentemente, empenhada a importância, parece estar o Estado obrigado a pagar. Isto seria absurdo e a própria lei no seu art. 62, distinguindo entre empenho e pagamento, ressalva o direito de o Estado apenas pagar quando satisfeitos os implementos de condição, como veremos mais adiante.

[...] O empenho não cria obrigação e, sim, ratifica a garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços.

[...] A liquidação de despesa, de que trataremos logo a seguir, ao comentarmos o art. 63, é que permite à Administração reconhecer a dívida como líquida e certa, nascendo, portanto, a partir dela a obrigação de pagamento, desde que as cláusulas contratadas tenham sido cumpridas.

Como se extrai do excerto, essa posição enfatiza a interpretação sistemática, ao combinar o art. 42, LRF, com os arts. 62 e 63, Lei 4.320/64. Uma vez associados,

¹VASCONCELOS, Clayton Arruda de. **Artigo 42 da lei de responsabilidade fiscal: aspectos controversos**. Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento Público. Brasília, 2010.

²Op. cit.

esses dispositivos demonstrariam que o sentido do dispositivo está em pagar os serviços que já foram efetivamente prestados e mensurados.

III.1.2 – Contrair obrigação de despesa = contratar, admitir

Grande parte da doutrina e da jurisprudência entende que a vedação do art. 42, LRF, é relativa a *novas* obrigações de despesa. Isso significa, segundo essa corrente, que os gestores não podem, nos últimos oito meses de seus mandatos, firmar novos contratos, admitir novos servidores, firmar novos convênios, etc. Diversamente, tudo aquilo que já estava contratado, todos os profissionais já admitidos e todos os convênios firmados antes de 30 de abril, ainda que não pagos e ferindo a ordem cronológica de pagamentos, não configurariam infringência ao art. 42, LRF.

Nesse sentido, aponta-se o seguinte julgado do TCE-MS:

a) A vedação alcança os titulares dos Poderes Executivo (administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes), Legislativo e Judiciário, da Defensoria Pública e do Tribunal de Contas, e do Ministério Público. **b) O que é vedado no art. 42 não é o empenho de despesas contraídas antes dos oito meses finais, mas sim o reconhecimento de um novo compromisso por meio de contratos, ajustes ou outros instrumentos, sem que haja disponibilidade de caixa para o respectivo pagamento.** c) A apuração da disponibilidade financeira deverá levar em conta o saldo existente em 30/04/2012, considerando-se o fluxo de caixa, em que são levados em consideração os valores a ingressar nos cofres públicos, bem como os encargos e as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. [...] (Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul - TCE/MS - Secretaria das Sessões - Instrução Normativa nº: 37, de 26 de setembro de 2012. p.13).

No mesmo sentido foi a definição elaborada no Grupo de Harmonização de Conceitos da LRF, no âmbito do PROMOEX³:

Ao se buscar a via da capacitação dos aplicadores da norma, os Tribunais de Contas defrontaram com outro grave problema a ser enfrentado: eles próprios tinham visão e percepções diferentes para diversos dispositivos da norma infraconstitucional. E essa divergência interpretativa trazia uma inevitável insegurança jurídica entre nossos jurisdicionados. Sensíveis à necessidade de se buscar uma solução urgente para esse problema, as entidades representativas ao conjunto dos Tribunais de Contas, a ATRICON (Associação dos Membros dos Tribunais de Contas) e o IRB (Instituto Rui Barbosa) propuseram, no âmbito do PROMOEX, a criação do Grupo de Harmonização de Conceitos da LRF, cujo objetivo central era buscar

³ KELLES, Márcio Ferreira. 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal: os benefícios do novo paradigma fiscal. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas** – RTTC, Editora Fórum, ano 1, n. 0, Belo Horizonte, set. 2010, p. 191-203.

consensos interpretativos para os pontos de controle considerados primordiais da LRF. Assim, o objetivo primordial do IV Fórum foi buscar uma convergência conceitual entre os Tribunais de Contas acerca dos principais pontos de controle inseridos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

[...]

3.3 Assunção de obrigação no final de mandato (art. 42 da LRF)

As discussões giraram em torno das expressões a seguir assinaladas da redação do art. 42 da LRF:

[...]

Eis as conclusões:

3.3.1 Obrigação de despesa: ocorre por ocasião da celebração, aditamento ou prorrogação de contrato ou congêneres.

3.3.2 Contraída a obrigação de despesa: formalização do contrato ou congêneres ou seu aditamento ou prorrogação.

3.3.3 Cumprida integralmente: obrigação de despesa contraída, realizada e paga nos dois últimos quadrimestres do mandato (empenho, liquidação e pagamento).

3.3.4 Parcelas a serem pagas no exercício seguinte: não cumprida integralmente e de competência do exercício corrente (devem ser inscritas em Restos a Pagar).

3.3.5 Despesas compromissadas: despesas de competência do exercício em que se está realizando a apuração, a título de exemplo, citam-se: serviços de natureza continuada de competência do exercício; obras, conforme cronograma físico-financeiro; bens entregues ou a entregar até o final do exercício; pessoal e encargos de competência do exercício e Restos a Pagar de anos anteriores cujas obrigações subsistam.

Também estudiosos do Direito apresentaram essa interpretação, como destaca Bruno⁴:

Neste sentido, em interessante parecer de José Nilo de Castro [DOE, 14 MAR. 2002], encontra-se textualmente:

6 Inicialmente, chama-se a atenção para o significado do verbo contrair que constitui o núcleo do comando proibitivo quando diz a lei:

.....

6.1 A significação contextual do verbo em questão está a representar o ato de vontade do administrador no sentido de contratar alguma despesa ou fazer algum ajuste. Em outras palavras, a proibição reside no excesso discricionário.

⁴ BRUNO, Reinaldo Moreira. Final de Mandato dos Atuais Prefeitos à Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Fórum, ano 4, n.17, Belo Horizonte, jul./set. 2004, p. 139-170.

6.2 De sorte que, considerando a compreensão clássica e sempre válida na interpretação das leis, de que o legislador não usa palavras inúteis, conclui-se que as despesas, para cujo concurso o Administrador não colaborou com ato de vontade, com discricionariedade, não estão englobadas na vedação contida no artigo 42 da Lei Fiscal.

.....

6.4 Desse modo, as despesas com folha de pagamento, dentre outras, por decorrem de imposição de ordem constitucional, estão à margem da proibição, prevista no artigo 42 da Lei Complementar no 101/00, fazendo com que, se inscrita em Restos a Pagar, não venha, referida inscrição, representar irregularidade, ou risco, ou risco ao Administrador que a tenha determinado.

[...]

Torna-se importante ressaltar que o argumento de forma isolada não tem qualquer relevância, devendo ser amplamente demonstrada a situação, mediante a elaboração de planilhas demonstrativas, que consigam apresentar, de forma consistente e irretorquível, que as despesas transferidas para o exercício subsequente, sem a necessária reserva de recursos, são decorrentes, basicamente, de expresse mandamento legal ou constitucional, e demonstrando, com clareza, a inexistência de toda e qualquer discricionariedade na despesa assumida.

Outra posição encontrada na doutrina é a de Oliveira⁵, que 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, §§ 2º e 3º, 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

⁵ OLIVEIRA, Austen S. Restos a pagar. Orçamento. Lei de responsabilidade fiscal e seu art. 42. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 97, Mar - Abr / 2011, p. 67 – 97.

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.)

A propósito ainda do TCE-MG, vale destacar que Fusco⁶ afirma ser essa a posição predominante daquela corte:

Acerca da necessidade de disponibilidade de caixa, transcrevem-se trechos de algumas deliberações do Tribunal:

A vedação de inscrição em restos a pagar sem disponibilidade de caixa nos últimos dois quadrimestres de mandato do titular do Poder Executivo, referida pelo art. 42 da LRF, tem por finalidade nortear o gestor de forma a evitar a contração de obrigações que não possam ser satisfeitas ao final do mandato, ou transferidas ao próximo gestor sem os recursos necessários para sua cobertura.

No caso dos autos, a inscrição de despesas em restos a pagar sem disponibilidade financeira, ocorreu no primeiro ano de mandato, razão pela qual não há que se falar em ofensa ao art. 42 da LRF.

Além disso, [...] **a vedação contida no referido dispositivo não alcança o empenhamento de despesas de natureza obrigatória e de caráter continuado, ou contratadas em período anterior ao previsto na norma. Nesses casos, o gestor não estaria impedido de empenhar e inscrever em restos a pagar tais despesas, sob pena de acarretar a interrupção de serviços essenciais à população, com grave ofensa ao princípio da continuidade do serviço público.**

[...]

Em razão do exposto, desconsidero as irregularidades apontadas, tendo em vista a ausência de elementos materiais que comprovem as impropriedades descritas.” (Processo Administrativo n. 768.664. Relator: Cláudio Couto Terrão. Sessão da 2ª Câmara de 17/04/2013. Aprovado por unanimidade)

⁶ FUSCO, Cláudia Costa de Araújo. Restos a Pagar em último ano de mandato. **Revista TCEMG**, v. 34, n. 2, Belo Horizonte, abr./jun. 2016, p. 147-159.

[...]

Portanto, tratando-se de despesas de caráter obrigatório e natureza continuada, previstas em programa do SUS e suportadas com recursos de transferências fundo a fundo, é possível a contratação de obrigações continuadas nos dois últimos quadrimestres do mandato, mesmo que as despesas relativas ao mês de dezembro sejam empenhadas e inscritas em restos a pagar sem a correspondente disponibilidade de caixa, diante da certeza de que o ente terá recursos no exercício seguinte para pagá-las.” (Consulta n. 884.780. Relator: Cláudio Couto Terrão. Sessão Plenária de 25/06/2014. Aprovado por unanimidade)

Os defensores dessa interpretação⁷ sustentam que diversos fatores indicam ser esse o melhor e mais correto entendimento a ser dado ao art. 42, LRF. Em primeiro lugar, tem-se a própria expressão “contrair obrigação de despesa”, que é unívoca, significando contratar, admitir, pactuar. Essa terminologia não permite, segundo essa visão, que se insiram despesas que já estavam previstas antes do período vedado, pois elas já estavam contraídas. O sentido único da expressão, então, afasta outras interpretações do vocábulo, sobretudo as extensivas, que pretendem inserir despesas contraídas anteriormente, mas apenas empenhadas no período. Em especial, não poderiam ser abarcadas pelo dispositivo as despesas com pessoal que já integra os quadros da Administração, pois elas são realizadas sob regime de competência, independentemente de empenho. Não haveria, portanto, subsunção ao dispositivo.

Conectado a este argumento, os filiados a essa corrente apontam haver diferença entre os conceitos de “disponibilidade de caixa” e “contrair obrigação de despesa”. Este, como já dito, significa firmar contratos novos, admitir novos servidores, etc. Por outro lado, os contratos anteriores e os servidores que já integram o quadro de pessoal integram a determinação da disponibilidade de caixa, pois se enquadram como encargos e despesas compromissadas a pagar, na forma do parágrafo único do art. 42, LRF:

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.

⁷ Esses argumentos foram expostos pelos servidores defensores dessa corrente no TCE-ES, em reunião realizada em 28/01/2021.

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

Além disso, o histórico legislativo reforçaria o entendimento de que o art. 42, LRF, se refere apenas às novas despesas. De acordo com essa corrente, no Projeto de Lei Complementar 18/1999⁸, apresentado pelo Poder Executivo Federal à Câmara dos Deputados, havia dispositivo que vedava que se deixassem as despesas contraídas anteriormente, além das novas, ao novo mandatário. No entanto, esse dispositivo constante no PLP não se transformou em lei, e, portanto, a lei não prevê, como o pretendia o projeto, que se deixem todas as despesas com disponibilidade de caixa. Trata-se do o art. 31, §2º, I, e §4º, do referido PL⁹:

Art. 31. Somente seria inscritas em restos a pagar as despesas empenhadas e efetivamente realizadas até o último dia útil do exercício financeiro, cuja liquidação se tenha verificado no próprio exercício ou possa ocorrer até o encerramento do primeiro mês do exercício seguinte.

§ 1º Considera-se liquidação a despesa cuja contraprestação em bens, serviços ou obras tenha sido declarada como efetivamente executada e comprovada, mediante a apresentação da documentação respectiva.

§ 2º No encerramento do exercício financeiro, o montante das inscrições em restos a pagar ficará limitado, em relação a cada um dos Poderes, de cada ente da Federação, ao valor resultante da soma:

I - do saldo de disponibilidade financeira do respectivo Poder, existente no último dia útil do exercício; e

II - do valor equivalente a cinco por cento do total das despesas correntes do respectivo Poder, efetivamente pagas no exercício.

§ 3º No âmbito de cada Poder, adicionalmente ao disposto no parágrafo anterior, o limite de inscrições observará, ainda, as disponibilidades concernentes a cada órgão, fundo ou entidade e, quando for o caso, sua destinação por finalidade.

§ 4º No último ano da legislatura e do mandato do Presidente da República, Governador de Estado ou Prefeito Municipal, conforme o caso, o Poder Legislativo e o Poder Executivo, respectivamente, não contrairão obrigação 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, não se aplicando, nesse caso, a norma do inciso II do § 2º.

§ 5º Os empenhos não liquidados até o final do exercício financeiro ou que, preenchidos os requisitos, não tenham sido inscritos em restos a pagar por força do disposto nos §§ 2º e 3º, serão cancelados no encerramento do exercício e, na hipótese de persistir o interesse do poder público ou o direito

⁸ Disponível no Diário Oficial da Câmara de 18 março de 1999, p. 10132 e seguintes.

⁹ DO da Câmara de 18 de março de 1999, p. 10.136.

do credor, a despesa será regularmente orçada e empenhada no exercício subsequente.

§ 6º Na hipótese de insuficiência de crédito no orçamento do exercício financeiro subsequente para cobertura da despesa de que trata o parágrafo anterior, em relação a qual persista o interesse do poder público ou o direito do credor, poderá ser aberto crédito adicional, independentemente de nova autorização legislativa, desde que seja utilizado como fonte os recursos decorrentes:

I - do correspondente cancelamento de créditos no orçamento do exercício subsequente, na mesma categoria econômica e em relação ao mesmo Poder, órgão, fundo ou entidade; ou

II - da utilização de superávit financeiro apurado no exercício anterior, em relação ao mesmo Poder, órgão, fundo ou entidade.

§ 7º As despesas de que trata o parágrafo anterior serão pagas prioritariamente, respeitando-se a restrita ordem cronológica das datas de sua exigibilidade.

Ademais, na mesma época em que editada a LRF, o Código Penal foi alterado para que nele se inserissem os crimes contra as finanças públicas. Dentre essas mudanças, consta o art. 359-C, do CP¹⁰, que traz tipo penal com a mesma terminologia do art. 42, LRF. Ressaltam que o tipo penal não é “não pagar as despesas” ou “não deixar dinheiro em caixa”, mas “ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura”, tal como no art. 42, LRF. A repetição da expressão e sua inserção no Código Penal, em vez de em uma lei esparsa, demonstra a importância da regra e a impossibilidade de estendê-la para abarcar contratos/pessoal anteriores.

Por esse histórico, verifica-se que o art. 42, LRF, tal qual constou na lei, teria materializado a opção legislativa de apenas evitar o descontrole de gastos no fim de mandato. Isso porque, antes da LRF, o descontrole era absoluto, havia muitos gastos no final do mandato realizados, muitas vezes, primordialmente com fins eleitorais. Para colocar um fim a essa desorganização, é que o art. 42, LRF, visou impedir as despesas realizadas no final do mandato.

Não só a época da edição da LRF confirmaria essa interpretação, mas também a legislação recente, como o ilustra a LC 178/2021. A lei encaminhada à sanção

10 Art. 359-C. 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: (Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000)

presidencial previa a alteração do art. 42, LRF, a fim de que o período vedado para contrair obrigação de despesas fosse aumentado para dois anos. Esse dispositivo foi vetado, em virtude do aumento do prazo.

Por oportuno, transcrevam-se as razões de veto¹¹:

A Secretaria-Geral e a Casa Civil da Presidência da República opinaram pelo veto ao dispositivo transcrito a seguir:

Art. 42 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, alterado pelo art. 16 do projeto de lei complementar

“Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, **nos 2 (dois) últimos exercícios do seu mandato**, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do exercício ou que tenha parcelas a serem pagas após o exercício sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

§ 1º Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, independentemente de execução orçamentária.

§ 2º O descumprimento do disposto no **caput** pelo Poder Executivo impede a contratação de operação de crédito com garantia da União.”

Razões do veto

“A propositura legislativa veda, ao titular de poder ou órgão referido no art. 20 da LRF, que nos últimos 2 anos de mandato contraia obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do exercício ou que tenha parcelas a serem pagas após o exercício sem que haja suficiente disponibilidade de caixa, considerados aí os encargos e despesas compromissadas, independentemente de execução orçamentária. Ainda, incluiu como sanção ao Poder Executivo pelo descumprimento o impedimento de contratação de operação de crédito com garantia da União.

Entretanto, **a ampliação temporal da vedação pretendida pela proposição legislativa revela-se excessiva** (princípio da proibição do excesso), **dificultando em demasia o planejamento de médio prazo promovido pelo Plano Plurianual (PPA) e contrariando o disposto no art. 165, I e § 1º, no art. 174, caput, da CF e no art. 35, § 2º, I, do ADCT.**

Deste modo, acaba por **retirar a discricionariedade do Presidente da República inclusive para a confecção da lei orçamentária tendo em vista que a limitação de 2 (dois) quadrimestres** (atualmente disposta na LRF para a mesma situação) **passaria com a propositura para 2 (dois) anos, os quais impactará em mais de um exercício financeiro, cabendo ressaltar que existem outros mecanismos de controle aptos para contingenciar as despesas públicas.**

Ademais, considerando que a vedação se refere aos dois últimos exercícios de mandato, **a medida acaba por representar potencial ofensa à separação e à independência entre os poderes** (art. 2º e art. 60, § 4º, III,

¹¹Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-9.htm. Acesso em 22/02/2021.

da CF) **especialmente em virtude da criação de óbices de gestão a autoridades com mandato de dois anos** (art. 128, § 1º, da CF, por exemplo). **A limitação também contraria o interesse público, uma vez que restringe a possibilidade de atuação do Poder Executivo, na medida em que poderá prejudicar o desenvolvimento de políticas públicas.**”

A frustrada tentativa *recente* de ampliar o prazo do art. 42, LRF, demonstraria que o Executivo rechaçou a hipótese de não deixar despesa nenhuma e que a interpretação restritiva é a correta.

Como se verifica dos argumentos reproduzidos, essa corrente adota uma postura mais focada na literalidade da expressão “contrair obrigação de despesa”, a qual significaria, em linhas gerais, “contratar algo novo”, e também uma abordagem histórica, focada na intenção do legislador.

III.1.3 – Contrair obrigação de despesa = empenhar

Por fim, existe a posição que defende que o art. 42, LRF, veda o ato de deixar restos a pagar descobertos para o próximo gestor. Sobre a doutrina a esse respeito, anota Vasconcelos¹²:

Lino (2001, p. 148), Conselheiro do Tribunal de Contas da Bahia e Professor das disciplinas Direito Constitucional e Ciência Política da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Salvador, é da seguinte opinião:

“Pouco importa, na posição do legislador, que o procedimento da despesa já se tenha iniciado anteriormente, ou seja, não se toma em consideração a existência de crédito orçamentário, de licitação e até mesmo de contrato celebrado; o que não se poderá fazer, da data limite em diante, é praticar o ato de empenho - porquanto é este quem vai criar para o ente a obrigação de pagar - em duas situações: a) não possa ser cumprido, integralmente, no próprio exercício; b) em parcelas, a serem pagas no exercício seguinte, sem que o ente tenha - ou venha deixar - em caixa, recursos suficientes para seu total adimplemento.”

Também nesse sentido, explicam Garcia e Alves (*apud* Ohlweiler¹³):

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

¹² Op. cit.

¹³ OHLWEILER, Leonel Pires. O dever de boa administração pública e as despesas no final do mandato: perspectivas hermenêuticas da improbidade fiscal. In: LEAL, 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.

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.

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 Itai (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.)

Esse também foi o entendimento defendido por este Núcleo no proc. 4185/2020, na ITR 295/2020, e endossado pela Segunda Câmara, deste TCE-ES, do qual o seguinte trecho é representativo:

Ainda na interpretação sistemática, 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. Os empenhos, uma vez não pagos no exercício, são inscritos em restos a pagar (art. 36, da Lei 4.320/64¹⁴). 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 primeiro de maio, e não deixar disponibilidade de caixa para seu pagamento no exercício seguinte. No entanto, isoladamente

¹⁴ 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.

No mesmo sentido, tem-se a lição de Cavalcante e Caetano¹⁵. 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.

Essa posição adota predominantemente uma perspectiva finalística, teleológica da lei. Ou seja, aquilo que o dispositivo pretende alcançar, considerando o objetivo geral da LRF, importa mais que a “letra da lei” e a previsão de outros dispositivos. Essa finalidade seria deixar o mínimo de dívidas possível para o próximo gestor, o que seria representado pelos restos a pagar.

Em que pese nosso posicionamento recente nesse sentido, no referido proc. 4185/2020, ITR 295/2020, este Núcleo – aprofundando-se no estudo da questão, e livre do viés de ancoragem provocado pela discussão restrita dos Embargos de Declaração – ora expande o seu entendimento. Isso significa que, na presente consulta, este Núcleo sustenta, ainda, a impossibilidade de se deixar restos a pagar sem disponibilidade de caixa, mas não só. Como será desenvolvido ao longo da análise, ao lado dos restos a pagar, também não podem ser deixadas para o mandatário seguinte quaisquer despesas (e.g., despesas de exercícios anteriores – DEA ou não registradas) sem a correspondente cobertura de caixa.

III.1.4 – Conclusão acerca a controvérsia

Como se viu ao longo desta seção, os defensores de cada uma das três correntes embasam seus argumentos na interpretação jurídica clássica – embora a técnica interpretativa utilizada nem sempre esteja explícita. O fato de haver discordância nas conclusões obtidas por cada uma dessas técnicas demonstra que, sozinhas, elas não são capazes de dirimir a celeuma. Assim, conquanto elas sejam necessárias para o completo entendimento da lei, elas precisam ser complementadas por uma abordagem diferente, como será explicado no próximo tópico.

¹⁵ 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.

III.2 – Interpretação Jurídica

Não obstante as discussões acadêmicas sobre como se devem interpretar as leis, com correntes que defendem diferentes métodos (ou metódicas, como alguns denominam), a presente análise utilizará os mais consagrados instrumentos da interpretação jurídica. Nomeadamente, *i)* as técnicas interpretativas tradicionais (literal, sistemática, teleológica, histórica); *ii)* o conceito interpretativo, baseado em Dworkin; e *iii)* a diferença entre texto e norma, e como esta somente pode ser entendida considerando o contexto.

Essas três abordagens serão apresentadas neste tópico, a fim de clarificar o raciocínio a ser desenvolvido nas próximas seções, que a elas se reportarão, implícita ou explicitamente. Além disso, a apresentação das técnicas interpretativas empregadas confere embasamento à resposta desenvolvida ao longo desta peça, o que é capaz de afastar interpretações que não contem com igual lastro na literatura jurídica. Afinal, como enfatizam Krell e Paiva¹⁶, “quanto mais densa for a argumentação de uma decisão mais chances ela terá de convencer a respeito de sua plausibilidade e de legitimar a atuação estatal”.

III.2.1 – As técnicas tradicionais: literal, sistemática, teleológica, histórica

Como argumenta Krell¹⁷ – estudioso do tema –, os métodos clássicos de interpretação jurídica “continuam sendo imprescindíveis pontos de referência na aplicação diária do Direito”, tanto que “países como a Áustria, a Suíça e a Itália os positivaram nos seus Códigos Civis”. Isso ocorre porque esses métodos trazem os aspectos minimamente necessários para se entender como um dispositivo legal deve ser aplicado, trazendo um roteiro do raciocínio empregado, ainda que o caso concreto possa impor a predominância de um deles. Trata-se da interpretação literal, sistemática, teleológica e histórica, chamados de cânones interpretativos. Eles, afirmam Krell e Paiva¹⁸, “têm funções estruturantes e expositivas indispensáveis

¹⁶ KRELL, Andreas J.; PAIVA, Raí Moraes Sampaio De. Hermenêutica Jurídica e Uso Deficiente De Métodos No Contexto Da Aplicação Do Direito No Brasil. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Ano 11, N. 37, Belo Horizonte, Jul./Dez. 2017, P. 185-218.

¹⁷ KRELL, Andreas J.. Entre Desdém Teórico E Aprovação Na Prática: Os Métodos Clássicos De Interpretação Jurídica. **Revista Direito GV**, 10(1), São Paulo, Jan-Jun 2014, p. 295-320.

¹⁸ Op. cit.

para a racionalidade da interpretação e aplicação das normas jurídicas”, sendo oportuno revisá-los.

A interpretação literal é aquela que foca na chamada “letra da lei”. Segundo Krell¹⁹, ela possui duas funções. A primeira é ser o *ponto de partida* do trabalho jurídico; a segunda é marcar o começo da integração do Direito pelo aplicador, quando “não encontra mais lastro no teor literal do texto legal e precisa ser baseada em outros parâmetros normativos”. Essa segunda função decorre, segundo Krell e Paiva²⁰, de “situações em que o sentido literal da lei não permite que se chegue a soluções adequadas, não contraditórias ou justas para os casos concretos. Outras vezes, é quase impossível identificar um sentido literal claro”. Por isso, a interpretação literal, geralmente, é apenas o começo, mas não a linha de chegada.

A interpretação sistemática requer a combinação dos dispositivos uns com os outros e com princípios. Esse método considera que, porque as leis não são criadas num vácuo jurídico, é preciso considerar o restante do ordenamento jurídico para determinar o sentido de um artigo específico. Nas palavras de Krell e Paiva²¹:

Esse elemento representa as exigências de coerência, a partir de uma estrutura interna de referência, e de consistência, ou ausência de contradições. Assim, “cada norma jurídica deve ser interpretada em consideração de todas as demais, e não de forma isolada”, a partir tanto do ponto topográfico da norma dentro do ordenamento, como da harmonia lógicoteleológica entre essa norma e o sistema.

Próxima à anterior, a interpretação teleológica impõe uma perquirição acerca do fim (no sentido de finalidade) da lei. A esse respeito, ressaltam Krell e Paiva²²:

Esse elemento faz com que o intérprete precise argumentar sobre as razões normativas, num processo de identificação dos bens jurídicos e estados de coisas que a norma visa tutelar e alcançar, e de determinação de suas implicações para o caso concreto: as consequências concretas; a representação concreta dos estados de coisas; e os meios de ação (condutas) necessários à promoção desses estados de coisas.

Por fim, a interpretação histórica indaga sobre a intenção do autor do texto e o contexto da elaboração da lei. Essa interpretação deve, segundo Krell²³, “incluir a consulta dos materiais legislativos que podem esclarecer o significado intencionado

¹⁹ Op. cit.

²⁰ Op. cit.

²¹ Op. cit.

²² Op. cit.

²³ Op. cit.

de certos termos, os fins específicos da norma, as alternativas de solução rejeitadas etc”, bem como “recapitular a situação social, política e econômica no momento da aprovação da lei”. Isso não é feito necessariamente para reproduzir a vontade legislativa original, mas para a sua relativização em função do contexto daquela época. Nesse sentido, Krell e Paiva²⁴ ensinam:

Uma das funções da atividade interpretativa é a de atualização do sentido da norma. Essa função é acentuada quando se leva em conta o elemento histórico. [...] a partir de argumentos sobre informações históricas, pode-se afirmar que o legislador estava condicionado ou limitado por sua tradição, e que essa limitação o impediu de considerar determinados fatos ou o condicionou a considerá-los com valores diferentes dos atuais.

Essas técnicas, embora necessárias, nem sempre são suficientes, como ocorre no presente caso, para conferir uma resposta correta. A necessidade de complementação não é negada pelos seus defensores. Nesse sentido, Krell assevera que “uma decisão correta precisa ser fundamentada de acordo com os cânones: muitas vezes além deles, mas nunca sem eles”²⁵. Indo, então, além desses métodos, utilizamos a abordagem Dworkiniana de conceito interpretativo, tratada na próxima seção.

III.2.2 – Conceito Interpretativo

Complementando a técnica clássica, empregaremos a abordagem de conceito interpretativo, de Ronald Dworkin. Trata-se de uma noção intrinsecamente ligada à teoria do autor sobre o que é o Direito. Por isso, é necessário fazer uma breve incursão sobre essas ideias do jusfilósofo, para o entendimento dessa forma de interpretação.

Como ensina Sullivan²⁶, o tema recorrente da obra de Dworkin é como os juízes devem julgar os casos difíceis, ou seja, aqueles em que há lacunas na lei, sem que haja uma regra clara a ser aplicada. Nessas situações, os positivistas defendem que

²⁴ Op. cit.

²⁵ Op. cit.

²⁶ “The recurring theme of these varied works – indeed, their consistent focal point – has been the theory of adjudication and, in particular, the account of how judges reach decisions in so-called ‘hard cases’. Such hard cases occur at ‘gaps’ in the law where there exists no clear legal rule applicable to the dispute at hand. According to the received view, largely inspired by positivist jurisprudence, judges in such cases are entitled to strong discretion – i.e., in adjudicating they render an independent value judgement which simultaneously disposes of the dispute at hand and closes the legal gap by formulating a new legal rule”. (SULLIVAN, Kevin Edward. **Law as an interpretive concept: A study of the legal philosophy of Ronald Dworkin**. Marquette University, ProQuest Dissertations Publishing, 1988. Disponível em <https://www.proquest.com/docview/303703288>. Acesso em 25.01.2021.)

o juiz possui um amplo espaço de discricionariedade. Discordando disso, Dworkin dedicou-se a mostrar que, mesmo nesses casos, o ordenamento jurídico fornece uma resposta adequada. Ela, no entanto, precisa ser construída pelo intérprete, já que não está explícita nas leis.

Dessa maneira, para Dworkin, o julgamento é (e deve ser) uma atitude construtiva e interpretativa, mas não de uma maneira irrestrita, senão profundamente conectada com os princípios morais e políticos pressupostos no regime jurídico. Como, na teoria Dworkiniana, o Direito somente pode ser entendido por meio da incorporação dos princípios que informam as instituições jurídicas, decidir envolve uma referência interpretativa a esses princípios²⁷. Assim, o julgador é limitado em sua interpretação pela necessidade de que sua construção seja coerente e consistente com a história institucional²⁸ e com os princípios que informam o ordenamento jurídico.

Nesse contexto, a ideia de conceito interpretativo sustenta que o intérprete deve dar às palavras e expressões empregadas na lei o sentido que melhor reflita os princípios e ideais compartilhados por uma sociedade e incorporados ao sistema jurídico. Afirmar que uma terminologia é um conceito interpretativo significa, então, na definição de Verbicaro e Rodrigues²⁹, “dizer que se trata de um termo polissêmico, cuja falta de univocidade demanda uma análise axiológica acerca do seu significado”. Assim, ainda que as leis sejam silentes ou pouco claras, o raciocínio jurídico, enquanto interpretação construtiva, consegue dar uma decisão correta, que consiste na melhor justificativa das práticas jurídicas como um todo e na narrativa que faz dessas práticas³⁰ o melhor que elas podem ser³⁰. Desse modo,

²⁷ “[...] Dworkin urges a view of adjudication, applying equally in both standard and ‘hard’ cases, as constructive and interpretive, but deeply connected to the background moral and political principles presupposed by the regime of legal practices itself. Adjudication is never a routine mechanical application of general rule to particular case. Rather it will always involve some interpretive reference to background rights and principles that constitute the moral and political context of legal practice [...]”. (SULLIVAN, op. cit.)

²⁸ “All adjudication, for Dworkin, is interpretation guided by the substantive moral and political principles embodied in the system of legal practices as a whole. [...] In every adjudicative act the judge is constrained in his interpretation by the demand that his construction be coherent and consistent with the institutional history of the legal system up to that point”. (SULLIVAN, op. cit.)

²⁹ VERBICARO, Dennis; RODRIGUES, Lays Soares. Em Busca Da Melhor Construção Democrática Para A Proteção Jurídica Do Consumidor: Um Debate Entre O Modelo Liberal-Individualista De Dworkin E O Crítico-Deliberativo De Harbemas. **Revista Jurídica Cesumar**, v. 20, n. 3, setembro/dezembro 2020, p. 393-407.

³⁰ “How can the law command when the law books are silent and unclear or ambiguous? This book sets out in full-length form an answer I have been developing piecemeal, in fits and starts, for several years: that **legal reasoning is an exercise in constructive interpretation, that our law consists in the best justification of our legal practices as a whole, that it consists in the narrative story that makes of these practices the best they can be.**” (DWORKIN, Ronald. **Law’s Empire**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, 1986.)

afastam-se interpretações em competição, que poderiam parecer adequadas, mas que não fazem o ordenamento jurídico melhor³¹.

Essa abordagem permite que a aplicação e o entendimento dos conceitos sejam modificados conforme as práticas sociais se modifiquem. Isso porque a comunidade aceita que não é governada apenas pelas regras explícitas, mas por quaisquer padrões (*standards*) que decorram dos princípios que essas regras pressupõem. Desse modo, o conjunto de padrões pode se expandir ou contrair organicamente, à medida que as pessoas se tornem mais sofisticadas em experimentar o que esses princípios requerem diante de novas circunstâncias, sem a necessidade de leis detalhadas sobre cada possível ponto de conflito³².

Com base nessas ideias, que permitem a incorporação do passado e a adequação ao presente, Dworkin conclui que, ao colocarmos o princípio sobre as práticas jurídicas, o Direito torna-se a melhor rota para um futuro melhor, existindo para as pessoas que nós queremos ser e a comunidade que nós almejamos ter³³.

III.2.3 – Texto e norma

Como não poderia deixar de ser, Dworkin influenciou os juristas brasileiros, que incorporaram o pensamento do autor às suas obras. Um dos principais representantes dessa linha é Streck, que, em diversos escritos, utiliza a teoria dworkiniana para enfrentar decisões jurídicas brasileiras. Nesta seção, apresentaremos exemplos ilustrativos constantes da obra de Streck, que demonstram como os princípios indicam que a norma depende de uma análise principiológica feita caso a caso, não apenas do texto legal.

³¹ “The distinctive structure and constraints of legal argument emerge, on this view, only when we identify and distinguish the diverse and often competitive dimensions of political value, the different strands woven together in the complex judgment that **one interpretation makes law’s story better on the whole, all things considered, than any other can.** [...] But it must also meld these dimensions into an overall opinion: about **which interpretation, all things considered, makes the community’s legal record the best it can be** from the point of view of political morality. So the legal decisions are contestable.” (DWORKIN, op. cit., p. vii e p. 411)

³² “If people accept that they are governed not only by explicit rules laid down in past political decisions but by whatever other standards flow from the principles these decisions assume, then the set of recognized public standards can expand and contract organically, as people become more sophisticated in sensing and exploring what these principles require in new circumstances, without the need for detailed legislation or adjudication on each possible point of conflict”. (DWORKIN, op. cit., p. 188.)

³³ “**Law’s attitude is constructive: it aims, in the interpretive spirit, to lay principle over practice to show the best route to a better future,** keeping the right faith in the past. It is, finally, a fraternal attitude, an expression of how we are united in community though divided in project, interest, and conviction. **That is, anyway, what law is for us: for the people we want to be and the community we aim to have.**” (DWORKIN, op. cit., p. 411.)

Com base no jusfilósofo americano, Streck afirma que os comandos legais, isto é, as normas, não coincidem sempre com o texto da lei. Elas são extraídas da redação legal e têm como suporte o texto, não podendo haver uma total desvinculação dele. No entanto, o texto nem sempre é suficiente para se obter a norma, sendo necessário entender o princípio que informa a regra. O autor fornece dois exemplos que clarificam esse raciocínio: o do *topless* e dos cães na plataforma de trem.

No primeiro, Streck³⁴ convida o leitor a imaginar a seguinte placa numa praia: “é proibido fazer topless”. O sentido da redação dessa placa depende do contexto e do lugar em que ela está. Na praia de nudismo, a placa tem o sentido oposto àquele que teria se estivesse na praia de Ipanema. O comando à pessoa que pratica *topless* é diferente, portanto, a depender da praia em que está, ainda que o texto da placa seja exatamente o mesmo.

No segundo exemplo, Streck³⁵ propõe imaginar que, numa plataforma de trem, haja a regra “proibido cães na plataforma”. Diante disso, o autor pergunta se seria permitido, então, levar um urso, um tigre, um hipopótamo, uma cobra, um jacaré. Afinal, se apenas os cães são proibidos e tudo o que não é proibido é permitido, não haveria problema em levar qualquer desses outros animais ou todos eles e muitos mais, desde que não houvesse cães. Nessa toada, o cão-guia do cego estaria proibido, pois ele se subsume exatamente a texto.

Diante desse exemplo, Streck sustenta que o entendimento da norma depende do entendimento do princípio que a justifica e do contexto em que ela deve ser aplicada, sendo insuficiente o léxico. Prossegue o autor³⁶:

Ocorre que a palavra “cães” não esgota o sentido da regra. Neste caso, a partir da reconstrução da história institucional do direito pelo “método hermenêutico”, chegamos à conclusão de que, onde está escrito cães, devemos ler “animais perigosos”, isto é, os animais que podem colocar em risco os passageiros. Ainda, assim, a reconstrução institucional deve continuar. Afinal, que tipo de animal está proibido? O que seria um animal perigoso? Quem define essas “coisas” (animais) que devem se compatibilizar com o conceito de “perigosos”? É o juiz? É ele quem escolhe, de forma discricionária (arbitrária)? Ou ele consultará um dicionário? Há

³⁴ Embora esse exemplo seja encontrado em diversos escritos do autor, ele pode ser conferido também em <https://www.conjur.com.br/2015-out-22/senso-incomum-stj-faz-interpretacao-extensiva-direito-penal-reu>. Acesso em 22.02.2021.

³⁵ STRECK, Lênio Luiz. A relação “texto e norma” e a alografia do direito. **Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica**, Vol. 19 - n. 1 - jan-abr 2014.

³⁶ STRECK, Lênio Luiz. A relação “texto e norma” e a alografia do direito. **Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica**, Vol. 19 - n. 1 - jan-abr 2014, p. 7.

uma listagem de animais perigosos à disposição na literatura jurídica (ou não jurídica)? E, se houvesse tal lexicografia, o conceito de “animal perigoso” estaria condizente com o contexto de aplicação (caso concreto), isto é, “a plataforma de um trem”? Afinal, um conceito “abstrato” de “animais perigosos” pode ser aplicado à selva ou ao interior de uma escola, mas não a uma plataforma de trem, pois não? E, atenção: nem mesmo a palavra “cães” segura o “seu próprio sentido”, uma vez que não poderíamos aplicar a proibição a um cego levando o seu cão guia (o que parece óbvio). E assim por diante. Se a holding está assentada em “animais perigosos”, todo tipo de cão não perigoso não estaríamos fora da proibição da regra?

Além desses exemplos hipotéticos, Streck demonstra como esse raciocínio se aplica na prática. Nesse passo, o autor cita³⁷ o caso, ocorrido em 2020, já durante a pandemia do coronavírus, em que um juiz permitiu a continuidade dos cultos realizados pelo pastor Silas Malafaia. O argumento utilizado pelo juiz foi de que como não havia instrumento normativo determinando expressamente o fechamento dos templos e afastando o direito à participação em cultos religiosos, logo, era permitida a realização dos cultos, com base no princípio da legalidade (ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei). Avaliando essa decisão, Streck³⁸ assim enfatizou a falta de contextualização do texto para extração da norma:

Com essa interpretação estreita, o juiz esqueceu-se do resto do ordenamento jurídico, e dos demais direitos e deveres em jogo. Isso não é legalidade. É legalismo. Ou textualismo-retrô. E explico a razão disso: legalidade é algo que envolve todos os fundamentos que dão sentido à prática do Direito. Dworkin dirá que a interpretação correta, adequada, em Direito é aquela que justifica a prática colocando-a sob sua melhor luz. Será que se apegar a uma frágil ideia de legalidade, já ultrapassada no final do século XIX, é colocar o Direito sob sua melhor luz? [...]

Como se o Direito não fosse todo um conjunto a ser interpretado como um todo coerente. Vive-se, nas práticas cotidianas, uma espécie de “dicotomia textualismo-voluntarismo” ad hoc. O Judiciário não faz nada enquanto não houver, letrinha por letrinha, uma ordem, até que o juiz não queira assim. [...]

No clássico caso *Riggs v. Palmer*, em que o neto matou o avô para ficar com a herança, nossa complacência doutrinária entenderia — nítida na decisão sob comento — que, não havendo regra expressa-literal, o neto assassino que herde. Não pode ser assim. E assim não foi. Porque o Direito diz que não é assim. O Direito não é só um conjunto de regras. É uma questão de princípio.

³⁷ STRECK, Lênio Luiz. Limites do consequencialismo no direito: dos dilemas trolley ao coronavírus. **Journal of Institutional Studies** 3 (2020) Revista Estudos Institucionais, v. 6, n. 3, p. 924-934, set./dez. 2020.

³⁸ STRECK, Lênio Luiz. Limites do consequencialismo no direito: dos dilemas trolley ao coronavírus. **Journal of Institutional Studies** 3 (2020) Revista Estudos Institucionais, v. 6, n. 3, p. 924-934, set./dez. 2020, p. 931.

Os exemplos mencionados nesta seção demonstram como, nos dizeres de Streck³⁹, “não há um ‘sentido evidente’ (ou imanente). As palavras da lei não contêm um ‘sentido em si’”, e elas não conseguem “abranger de antemão as diferentes possibilidades de sentido”. Por isso, o autor defende que, para interpretar a lei, é preciso contar com uma teoria que insira as palavras no campo jurídico, nos princípios e regras que informam o Direito e dão sentido aos dispositivos em relação ao restante do ordenamento, pois “se a interpretação/aplicação – porque interpretar é aplicar (applicatio) – fosse uma ‘questão de sintaxe’ (análise sintática), um bom linguista ou professor de português seria o melhor jurista”⁴⁰. Por isso, é fundamental inserir o art. 42, LRF, no contexto jurídico em que se insere, o que será feito no próximo tópico.

III.3 – Responsabilidade fiscal

O ordenamento jurídico possui diversos dispositivos que indicam a necessidade de equilíbrio e planejamento nas contas públicas. Nesse sentido, o art. 167, II, CF⁴¹, veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. Ademais, há os princípios orçamentários da programação e do equilíbrio. O primeiro, como ensina Harrison Leite⁴², “remete à ideia de planejamento das ações, as quais devem ser vinculadas por um nexo entre os objetivos constitucionais e aqueles traçados pelo governante”. Por meio do segundo, conforme o mesmo autor⁴³, “busca-se assegurar que as despesas autorizadas na lei orçamentária não sejam superiores à previsão de receitas”. Também a Lei 4.320/64 estava imbuída nesse espírito, conforme exemplifica o artigo 7º, §1º⁴⁴.

Não obstante os demais instrumentos normativos, a Lei Complementar 101/2000 (LRF) é certamente o instrumento normativo mais importante sobre a

³⁹ STRECK, Lênio Luiz. A relação “texto e norma” e a alografia do direito. **Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica**, Vol. 19 - n. 1 - jan-abr 2014, p. 5.

⁴⁰ STRECK, Lênio Luiz. A relação “texto e norma” e a alografia do direito. **Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica**, Vol. 19 - n. 1 - jan-abr 2014, p. 6.

⁴¹ Art. 167. São vedados:

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

⁴² LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. JusPodium: 4 ed. Bahia, 2015, p. 72.

⁴³ Idem, ibidem.

⁴⁴ Art. 7º. Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para: [...]

§ 1º Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender a sua cobertura.

responsabilidade fiscal. Editada como parte dos compromissos assumidos pelo país perante o Fundo Monetário Internacional (FMI), essa lei visou trazer fim aos déficits crônicos e ao aumento da dívida pública. Mas mais que isso, a LRF veio trazer a noção de responsabilidade como uma virtude⁴⁵, a ser cumprida independentemente de inclinação política, como discorre Regis Fernandes de Oliveira⁴⁶:

O objetivo primeiro da lei é fixar a responsabilidade fiscal como um dos princípios da gestão pública. Não se destina apenas à fixação de agente responsável. É muito mais que isto. É redefinir a cultura da atividade pública no País. É redefinir a cultura da atividade pública no País. É não apenas dar contorno jurídico ao comportamento político. É uma verdadeira evolução conceitual, de forma que o agente público saiba que exerce, não apenas um mandato, ou uma função, mas que é integrante de uma ordem completa de preservação dos valores sociais.

Essa mudança de paradigma permite um controle técnico e um uso competente das finanças públicas. A esse respeito, destaca Souza⁴⁷:

[...], uma das principais utilidades das regras fiscais do tipo LRF é estabelecer um ambiente despolitizado para a tomada de decisões fiscais que suprimam a tendência de déficits fiscais crescentes. Assim se caminhará para a garantia de que os fundamentos da economia permanecerão previsíveis e robustos a despeito do partido político no poder.

Nesse espírito de trazer seriedade aos orçamentos e às finanças públicas, a LRF está repleta de regras que impõem o planejamento e restringem as despesas às possibilidades orçamentárias, desde o início de sua redação (art. 1º, §1º⁴⁸, LRF). No que tange à ação planejada, ganhou destaque a Lei de Diretrizes Orçamentárias, como um dos principais mecanismos para o controle das despesas públicas e da

⁴⁵ “5. Responsibility as virtue. We can also employ the concept to voice a positive value judgment or to sketch the outlines of a character trait. We can therefore say of someone that he is a 'responsible lecturer, that he pursues a 'responsible policy', or that he behaves 'responsibly, in short, that he is a person with a 'sense of responsibility' In this sense, the concept refers to a virtue, it suggests that someone takes his tasks and duties seriously, acts only after due deliberation, and considers himself answerable to others for the consequences of his actions”.

(BOVENS, Mark. **The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organisations** Cambridge University Press. Cambridge, United Kingdom, 1998 (Kindle Edition).

⁴⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p.399.

⁴⁷ SOUZA, Saulo Santos de. **Ambiente institucional e resultados fiscais: os diferentes impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. XI Prêmio Tesouro Nacional, 2006. Disponível em https://portalesafaz.sefaz.pe.gov.br/images/trabalhos_cientificos/saulo_santos_de_souza.pdf. Acesso em 25.01.2021.

⁴⁸ 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.)

arrecadação, como destaca Conti⁴⁹, em referência ao art. 4º, LRF⁵⁰. Esse dispositivo prevê expressamente sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, bem como a explicitação dos riscos fiscais que podem impedir de se alcançar esse equilíbrio. Desse modo, Executivo (autor do projeto da LDO) e Legislativo (encarregado de aprovar a LDO) refletem sobre os desafios e oportunidades financeiras. Após o planejamento, a LRF estabelece os mecanismos de limitação, prevenção e correção de desequilíbrios. Por exemplo, as limitações com gasto de pessoal (art. 19, LRF) e os rigores para a criação de despesas (art. 16, LRF).

Ainda quanto à prevenção e à correção destinados ao alcance e manutenção do equilíbrio financeiro, há um outro mecanismo especialmente relevante para o tema desta consulta. Nomeadamente, o acompanhamento da arrecadação e a adequação das despesas. A LRF prevê que 30 dias após a aprovação do orçamento, o governo deve aprovar metas bimestrais de arrecadação e o cronograma mensal de desembolso (arts. 8º⁵¹ e 13⁵², LRF), bem como reavaliar o cumprimento das metas fiscais, adotando medidas para reequilibrar o orçamento, caso as metas não se concretizem (art. 9º, § 4º⁵³, LRF). Ademais, ao final de cada quadrimestre, sobretudo

⁴⁹ CONTI, José Maurício. Palestra 17 anos da LRF – lei de responsabilidade fiscal. TCM-SP. Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales. 04/05/2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=Vcc03FdDlw0>. Acesso em 25.01.2021.

⁵⁰ Art. 4º **A lei de diretrizes orçamentárias** atenderá o disposto no [§ 2º do art. 165 da Constituição](#) e:

I - **disporá também sobre:**

a) **equilíbrio entre receitas e despesas;**

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

c) (VETADO)

d) (VETADO)

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

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

II - (VETADO)

III - (VETADO)

⁵¹ Art. 8º **Até trinta dias após a publicação dos orçamentos**, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea *c* do inciso I do art. 4º, **o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.**

⁵² Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em **metas bimestrais de arrecadação**, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

⁵³ Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

[...]§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e **avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre**, em audiência pública na comissão referida no [§ 1º do art. 166 da Constituição](#) ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

no último de cada ano, a Administração deve demonstrar quanto tem em caixa e quanto deixou de dívida para o próximo ano (art. 55, III⁵⁴, LRF).

Diante dessas obrigações, como ressalta Silva⁵⁵, os órgãos e entidades devem registrar em nota de empenho todas as despesas assumidas para o exercício, o que possibilitará o controle real de quanto sobra para fazer novas despesas, ou então limitar empenhos. Assim, prossegue Silva, feito o acompanhamento bimestral das receitas e o controle mensal das despesas, não há possibilidade de deixar dívida para o próximo exercício sem disponibilidade de caixa suficiente. Quando são deixadas dívidas para o próximo ano e/ou para o próximo governo, conclui o palestrante, é porque não foi realizada a gestão financeira e orçamentária responsável.

Mesmo sendo esse instrumento bastante completo e coeso, a LRF, como destaca Silva⁵⁶, “contém artigos de difícil interpretação: até hoje, alguns artigos são interpretados por um Tribunal de uma forma e por outro Tribunal de outra forma”. É sobre um desses artigos que se passa a discorrer no próximo tópico.

III.4 – A norma do art. 42, LRF, quanto às despesas de pessoal

III.4.1 - Não deixar despesa de pessoal sem suficiente disponibilidade de caixa mesmo que não tenha havido admissão de servidores novos

Com base nas técnicas hermenêuticas tratadas no item III.2, e na contextualização jurídica fornecida no item III.3, esta seção demonstrará que a norma do art. 42, LRF, impõe que o gestor não deixe despesas de pessoal a serem pagas pelo próximo mandatário sem suficiente disponibilidade de caixa, ainda que não tenha havido aumento da despesa, inclusive ainda que não tenha havido admissão nova de pessoal.

⁵⁴ 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:[...]

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

⁵⁵ SILVA, Moacir Marques da. Palestra 17 anos da LRF – lei de responsabilidade fiscal. TCM-SP. Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales. 04/05/2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=Vcc03FdDlw0>. Acesso em 25.01.2021.

⁵⁶ Palestra TCM-SP – 17 anos da LRF: <https://www.youtube.com/watch?v=Vcc03FdDlw0>

Como visto no item III.2, 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, 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 inconstitucionais⁵⁷. Igualmente, é preciso atender aos fins sociais a que a lei se dirige e às exigências do bem comum (art. 5º, LINDB). Ademais, perscrutar o contexto histórico da produção da norma ajuda a desvendar seu sentido.

Partindo do texto, tem-se que o art. 42, LRF, 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 valer⁵⁸.

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 da problemática a respeito desse dispositivo. Em princípio, ao ler esse dispositivo, ele parece tratar apenas de despesas novas, conforme entende a corrente exposta na seção III.1.2. No entanto, o intérprete do Direito não pode jamais ficar apenas no sentido das palavras, devendo contextualizá-las no todo do ordenamento, para descobrir o significado que

⁵⁷ 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.

⁵⁸ Vide ABRAHAM, Marcus. O fantasma dos restos a pagar. **Jota**. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/o-fantasma-dos-restos-a-pagar-12122019. Acesso em 14/10/2020.

elas assumem em cada contexto, conforme exposto em III.2.3. Ademais, trata-se de terminologia sem significado técnico-jurídico, como o possui, ao contrário, o termo “restos a pagar”, definido no art. 36, da Lei 4.320/64⁵⁹. Além disso, não se trata de expressão unívoca, que não admite nenhuma forma de extensão ou inclusão de outros sentidos.

Sendo insuficiente a interpretação literal, passa-se à sistemática. Para tanto, 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 disciplina consiste em restringir os restos a pagar que podem ser deixados para o próximo mandatário, quais sejam, os que tenham disponibilidade de caixa suficiente. Nesse sentido, também entende Pires (*apud* Queiroz⁶⁰):

⁵⁹ 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.

⁶⁰ QUEIROZ, Everton Basílio De. **Os Impactos Nos Restos A Pagar Do Orçamento Público Do Município De Fortaleza Após A Implantação Da Lei De Responsabilidade Fiscal Nos Exercícios De 2010 A 2012.**

a LRF não entra no mérito do que pode ou não ser inscrito em Restos a Pagar, mas sim veda a inscrição em restos a pagar no último ano do mandato do governante sem a respectiva cobertura financeira, eliminando de vez as heranças fiscais do passado.

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 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. Nesse sentido, enfatiza Abraham⁶¹:

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,

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Fortaleza, 2013.

⁶¹ ABRAHAM, Marcus. O fantasma dos restos a pagar. Jota. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/o-fantasma-dos-restos-a-pagar-12122019. Acesso em 14/10/2020.

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. (g.n.)

Se, durante todo o mandato, os restos a pagar devem ser pagos pelos recursos do ano, *com mais razão*, devem sê-lo no último ano do mandato, a fim de não deixar dívidas para o mandatário seguinte. A propósito, vale citar as palavras de Toledo Junior⁶², de que os restos a pagar sem disponibilidade de caixa são o grande problema das finanças públicas:

Em que pese essa fundamental importância, os orçamentos, em regra, são mal elaborados, o que enseja os seguintes embaraços:

[...]

Déficit e dívida, vez que receita superestimada autoriza despesa sem recurso financeiro, vindo daí os famigerados Restos a Pagar sem disponibilidade financeira, o grande problema das finanças municipais;

[...]

Sem lastro monetário, elevado saldo de débitos que vão passando para os anos seguintes, pois os orçamentos não preveem, no lado da despesa, um bloqueio, um congelamento técnico (reserva) para gerar sobra financeira que salde, progressivamente, aquele estoque de Restos a Pagar; (g.n.)

Além dos dispositivos citados pelo autor, vale mencionar também o art. 55, da LRF, que trata do Relatório de Gestão Fiscal, já mencionado no item III.3. No RGF do último quadrimestre, a Administração deve apresentar demonstrativo das disponibilidades em caixa em 31 de dezembro e dos restos a pagar. Segundo esse dispositivo, conforme aduz Silva⁶³, no final do ano, a Administração deve demonstrar

⁶² TOLEDO JUNIOR, Flavio Corrêa de. A elaboração da lei mais importante da Administração Pública - caso do Município. **JusBrasil**. Disponível em <https://ftoledojr14.jusbrasil.com.br/artigos/762787830/a-elaboracao-da-lei-mais-importante-da-administracao-publica-caso-do-municipio?ref=feed>. Acesso em 25.01.2021.

⁶³ Palestra TCM-SP.

quanto tem em caixa *para* suportar os restos a pagar. Embora essa regra não se refira apenas ao fim do mandato, Silva destaca que é ela que possibilita a avaliação do cumprimento do art. 42, LRF, que impõe que a Administração não deixe dívidas para o próximo governo.

Nessa linha, é oportuno mencionar que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN)⁶⁴, no Anexo 5 do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), dispôs expressamente sobre a necessidade de equilíbrio entre disponibilidade de caixa e restos a pagar durante todo o mandato e que o RGF deve ser utilizado na aferição do cumprimento do art. 42, LRF. O referido Anexo 5 trata do demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar que compõe o RGF. Segundo o Anexo 5, do MDF:

ANEXO 5 – DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR

[...]

Conteúdo do Demonstrativo

O Demonstrativo apresenta informações sobre a disponibilidade de caixa bruta, as obrigações financeiras e a disponibilidade de caixa líquida para cada recurso vinculado, bem como para os não vinculados.

Além disso, evidenciará a inscrição em Restos a Pagar das despesas:

- a) liquidadas e não pagas;
- b) empenhadas e não liquidadas;
- c) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

Os saldos de restos a pagar de exercícios anteriores também constarão no demonstrativo.

[...]

Objetivo do Demonstrativo

⁶⁴ A Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de órgão central de contabilidade de União, exerce as funções do Conselho de Gestão Fiscal para fins de consolidação das contas públicas (§ 2º do art. 50 da LRF), e para tanto é editado anualmente o MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[..]

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

E agora temos o artigo 163-A da CF que reforçou ou definiu de vez esta competência da STN.

Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020\)](#)

[...]

Ressalta-se que o limite de inscrição em restos a pagar citado no art. 25, §1º, inciso IV, alínea “c” da LRF, está relacionado ao disposto no art. 1º, §1º da mesma lei, que estabelece como **pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada, a transparência, o cumprimento das metas e a obediência aos limites, e também ao disposto no art. 9º, também da LRF, que estabelece a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira caso seja verificado ao final de cada bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais. Dessa forma, a verificação da existência de disponibilidade de caixa para inscrição em restos a pagar deve acontecer em todos os exercícios.**

Observa-se então, como regra geral, que as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte, por meio da inscrição em restos a pagar, com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.

Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.

[...]

Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um fluxo de caixa que levará em consideração “os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício” e não apenas nos dois últimos quadrimestres.

De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior. Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Para que essas despesas possam ser pagas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações.

Sob essa interpretação, os restos a pagar a que se refere o art. 42, LRF, devem se referir a todos os empenhos, independente de quando procedidos, visto que sempre deve haver disponibilidade de caixa para a cobertura dos restos a pagar. Ou seja, deve englobar tanto os empenhos relativos às despesas derivadas de contratações/admissões novas quanto os empenhos oriundos de contratos ou imposições legais anteriores ao período vedado, inclusive os de caráter continuado, em virtude do planejamento imposto à ação administrativa. Esse é o entendimento esposado no item III.1.3.

Também nesse sentido, Toledo Junior⁶⁵ 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.

Esse entendimento de que o art. 42, LRF, se refere a todos os restos a pagar pode ser confirmado também pela interpretação histórica – que não deve ser confundida com originalista⁶⁶. Passados alguns anos desde os tempos em que a arrumação das finanças públicas era impossível em virtude da alta inflação (as décadas de 1980 e 90), a LRF foi editada, em 2000, com a finalidade de organizar as questões financeiras do Estado. Para tanto, era imprescindível promover o equilíbrio entre receitas e despesas, o que somente seria alcançável por meio de um sério planejamento público nas três esferas de governo.

Não obstante essa intenção que permeia toda a lei, a redação do art. 41, LRF, possibilitava a má-gestão, ao permitir que nem todas as despesas fossem

⁶⁵ 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](https://jus.com.br/artigos/70142). *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

⁶⁶ Sobre originalismo vide ERICKSEN, Lauro. Originalismo, interpretação constitucional e seus sentidos políticos. *Revista de Direito Brasileira* | Florianópolis, SC | v. 22 | n. 9 | p. 50-65 | Jan./Abr. 2019, p. 51: “De maneira propedêutica e bastante sucinta para os intentos introdutórios aqui apresentados, o originalismo pode ser descrito como a teoria que busca uma interpretação da constituição em consentâneo com o seu “sentido original” (ou, em sua língua originária, original meaning). Assim, o originalismo indica que o texto constitucional, e, conseqüentemente, toda e qualquer interpretação (ou provisão hermenêutica que possa dele ser derivada, extraída ou conjecturada), possui um sentido estático. Por sentido estático se deve compreender que o texto constitucional é bastante em si mesmo, não apenas para o seu tempo, bem como para as gerações vindouras e também para as gerações que virão depois dela. É a estática-semântica contida no próprio texto que garante que o sentido original é o mais apto a servir como esqueleto teórico-fundacional para qualquer decisão jurisdicional ou qualquer interpretação jurídica que possa vir a ser gerada.” O autor defende que, nos casos mais complexos e espinhosos da história constitucional brasileira, esse método deve ser empregado.

registradas como restos a pagar. Por esse motivo, esse dispositivo foi vetado, como se confere das razões do veto⁶⁷ ao art. 41, LRF:

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, demonstrando que o Legislativo não tencionava que fossem assumidas mais despesas do que as receitas suportariam, e que essas despesas descobertas pudessem "sobrar" como restos a pagar para o próximo mandatário.

Contabilmente, esse entendimento de que, segundo o art. 42, LRF, todos os empenhos inscritos em restos a pagar devem contar com suficiente disponibilidade de caixa se expressa da seguinte maneira, conforme extraído da ITC 3033/2018, do 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

⁶⁷ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2000/Vep101-00.htm. Acesso em 25.01.2021.

- (-) 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
- (=) 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 sobraem, são chamados de Disponibilidade Líquida de Caixa, e poderão ser utilizados para inscrição dos Restos a Pagar Não Processados do exercício.

Assim, as despesas não pagas de pessoal, seja de qual exercício for, anteriores ou não ao em análise, constam em restos a pagar, e são computadas para aferir a disponibilidade líquida de caixa. Se o resultado for negativo, verifica-se a infringência ao art. 42, LRF, porque o gestor sabia que essa despesa contínua exigiria recursos para pagamento, mas, mesmo assim, faltou em planejamento quanto ao fluxo de caixa e não reservou caixa para pagá-la.

A esse propósito, vale ressaltar que o fato de o gestor não ter admitido/contratado esses servidores, os quais já estavam nos quadros do órgão ou entidade, não modifica em nada a conclusão ora sustentada. A uma, porque os servidores públicos, além de servirem à população, prestam serviços para aquela gestão. Logo, o gestor efetivamente usufrui dessa mão de obra, a qual obedece a suas diretivas e seus comandos. Assim, se os serviços não estão a contento, isso pode ser atribuído à falta de direcionamento adequado do gestor ou sua omissão em punir eventual desídia. Depois, porque, durante o mandato, se o gestor verificar que os gastos com

peçoal estão excessivos em relação ao que o órgão pode suportar, ele pode adotar algumas providências, como dispensar *ad nutum* os servidores comissionados que não são estritamente necessários, ajustando, durante o mandato, a folha de pagamento ao orçamento do órgão.

Ainda no ensejo do planejamento, vale traçar um paralelo com o entendimento predominante para as demais despesas continuadas, isto é, de que os gestores devem deixar disponibilidade de caixa para o seu ano, mas que não é necessário reservar recursos para os demais. Segundo esse entendimento, cada serviço conta com recursos do seu ano para cobertura, não sendo necessário provisionar para anos seguintes nem permitido deixar de provisionar para o ano corrente. Esse entendimento, bastante sedimentado, assevera que os empenhos e pagamentos devem ser feitos anualmente, conforme os serviços vão sendo prestados. A mesma lógica, então, deve ser aplicada às despesas com pessoal: conforme esses serviços vão sendo prestados, surge a obrigação de despesa a ser quitada por aquele mandatário.

Retomando o cálculo para verificação do cumprimento da norma do art. 42, LRF, tem-se que essa conta serve para quando as despesas forem registradas corretamente, o que se espera que ocorra na maioria dos casos. Isto é, sempre que o gestor realmente contabilizar as despesas ocorridas, pagas ou não, e os recursos de que dispõe, essa é a metodologia a ser utilizada.

Ocorre que essa interpretação que engloba os restos a pagar referentes a todos os empenhos independentemente da data, pode não ser suficiente para evitar o desequilíbrio das contas públicas que o art. 42, LRF, pretende combater. Isso ocorre por diversos motivos, como uma fiscalização leniente e orçamentos mal elaborados, abrindo espaço para os restos a pagar sem disponibilidade de caixa. Além disso, o desequilíbrio financeiro do fim de mandato pode decorrer do emprego ardiloso de uma técnica: não promover os empenhos.

Como os restos a pagar dependem de empenhos formalizados, o gestor mal-intencionado poderia burlar a regra ao não empenhar as despesas ou argumentar

que certas despesas prescindem de empenho. É o que alertam Neves e Barbabela⁶⁸:

Com efeito, a inscrição de despesas como Restos a Pagar, com a redação prevista no artigo 36 da Lei nº 4.320/1964, pode ser facilmente manipulada pelo gestor público, pois pressupõe “despesa empenhada e não paga até o dia 31 de dezembro”, vinculando-se ao ato formal da prévia emissão de empenho, conforme disposto no artigo 60, *caput*, dessa mesma lei: [...]

Os maus administradores, que tinham a intenção de burlar o comando legal, realizavam despesas no final do exercício financeiro sem o necessário empenho, emitindo-o posteriormente, no início do outro exercício ou quando houvesse disponibilidade de dinheiro. A despesa assim manipulada era artificialmente transferida de um exercício financeiro para o seguinte, acabando por ferir o princípio do equilíbrio orçamentário, que traduz a determinação de que, no momento da elaboração do orçamento, o montante fixado para as despesas deve ser igualmente o previsto para as receitas.

A partir disso, objetivando evitar a utilização irregular de Restos a Pagar, o legislador viu-se motivado a estabelecer a regra do artigo 42 da Lei Complementar nº 101/00, *in verbis*: [...]

Com a restrição do artigo 42 da LRF, os Restos a Pagar abrangem, além das despesas regularmente acompanhadas de empenho prévio, também as despesas irregulares, entendidas essas como as assumidas sem empenho ou contraídas informalmente, em linguagem popular “de boca”, muitas vezes com a conivência dos prestadores de serviço privado, principalmente no período eleitoral.

O artigo 42 da LRF acabou com as burlas e artimanhas exercidas pelos gestores que, mal intencionados, emitiam o empenho posteriormente à constituição da despesa, objetivando transferi-la para o exercício financeiro seguinte, haja vista que **toda despesa contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato e não pagas até 31 de dezembro são consideradas Restos a Pagar, independentemente da nomenclatura que lhe dê o administrador.**

Para evitar o mau uso dos institutos do empenho e dos restos a pagar, é preciso dar a “contrair despesas” um sentido para além da emissão de empenhos e da inscrição em restos a pagar. Considerando a burla que essa interpretação permite, verifica-se que **a norma do art. 42, LRF, impõe que se abranjam todas as despesas com pessoal, independentemente de ter havido empenho, correta inscrição em restos a pagar, e a data dessas ou quaisquer outras formalizações. Ou seja, a norma do art. 42, LRF, impõe que o gestor não deixe nenhuma despesa de pessoal (formalizada corretamente ou não) para o próximo mandatário.**

⁶⁸NEVES, Katherine Alzira Avellán; BARBABELA, Leonardo Duque. Restos a pagar: restrições impostas pela lei de responsabilidade fiscal e outras considerações. **MPMG Jurídico**, Belo Horizonte, edição Patrimônio Público, p. 56-61, 2014. Disponível em <https://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/handle/123456789/1231>. Acesso em 25.01.2021.

Esse é o sentido para o qual aponta a interpretação teleológica. Esse cânone impõe a perquirição do estado de coisas que a norma pretende alcançar e a consideração das consequências concretas desse estado de coisas (vide item III.2.1). Assim, se a finalidade da regra é promover o equilíbrio fiscal para o próximo mandatário, ao limitar a aferição desse equilíbrio pelos empenhos ou quaisquer outros registros formais tem-se como consequência uma possibilidade de burla à lei. Por outro lado, a abrangência de todas as despesas, registradas ou não, independentemente do empenho (e da sua data, quando houver), promove o adequado equilíbrio das contas públicas.

Essa técnica interpretativa permite, também, desvendar a referência aos dois últimos quadrimestres do mandato, feita no texto do art. 42, LRF. Por essa expressão, o legislador reconhece que poderá haver – mais que isso, que *haverá* – despesas nesse período (e.g., contas de água, luz, pagamento de servidores), mas impõe que elas sejam pagas dentro do ano ou que haja recursos para serem pagas no ano seguinte. Ou seja, o legislador reconhece que as despesas não vão parar de existir, porém o gestor, que deve planejar suas despesas durante todo o mandato, não poderá deixá-las a descoberto para o mandatário seguinte.

E se as novas despesas não podem ser deixadas para o mandatário seguinte, com muito mais razão (*a fortiori*), não podem as antigas. Nenhum princípio ou regra da LRF, ou melhor, do Direito Financeiro, endossa a possibilidade de se deixar despesas previsíveis sem a devida cobertura, seja em relação ao mesmo gestor e, especialmente, para o próximo gestor. O Direito, como um sistema dotado de integridade e coerência, não permitiria brechas que provocassem o efeito oposto ao que a lei pretende regular.

Reforça esse entendimento o art. 21, LRF. Esse dispositivo proíbe algumas condutas ao gestor, dentre as quais praticar ato de que resulte aumento de despesa com pessoal nos 180 dias que antecedem o fim do mandato. A concessão de aumentos que não estavam anteriormente previstos pressupõe que o gestor tenha uma “sobra” de caixa, que não vai ficar “no negativo” por isso, afinal o equilíbrio das contas públicas é a razão de ser da LRF. Porém, no período referido, mesmo com essa “sobra” – que, em princípio, o permitiria dar o aumento –, o gestor não pode concedê-lo, por força da proibição. Ao proibir que se paguem aumentos mesmo que

haja disponibilidade financeira para isso, a norma do art. 21, LRF, estabelece que o gestor deve pagar apenas as despesas “básicas” com pessoal, isto é, sem o aumento.

A afirmação de que é preciso fazer o pagamento (ou deixar disponibilidade de caixa) dessas despesas “básicas” com pessoal pressupõe que elas devem ser regulamente contabilizadas no ano a que pertencem, por força do art. 35, Lei 4.320/1964. Nesse sentido, Toledo Junior⁶⁹ recomenda aos gestores:

- **Não adiar, para 2021, o registro contábil da folha salarial e dos encargos patronais de dezembro. Eis uma “pedalada fiscal” que afronta o regime de competência da despesa pública (art. 35, II, da Lei nº. 4.320, de 1964).**

Assim, analisando o ordenamento jurídico como um todo, conclui-se que não há nada no art. 42, LRF, nem em outros dispositivos, que permita ao gestor não pagar (nem deixar sem disponibilidade de caixa para esse efeito) a remuneração e encargos correspondentes dos servidores de cujo serviço ele usufruiu. Ao contrário, o art. 42, LRF, combinado com outras disposições da lei somente robustece a necessidade de pagar as despesas com pessoal.

Com base em tudo isso, verifica-se que a inserção do marco temporal (dois últimos quadrimestres) não se deu para excluir da regra as despesas anteriores (as quais o legislador presumia já estarem pagas, pois a LRF não incentiva nem permite a rolagem de dívida), mas para chamar a atenção para esse período, de modo que os administradores fizessem um ajuste fino antes de entregar o cargo.

A conclusão dessa interpretação finalística é corroborada ao se reconhecer a expressão “contrair obrigação de despesa” como um conceito interpretativo. Isso implica, como discorre Ohlweiler⁷⁰ (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

⁶⁹ TOLEDO JUNIOR, Flavio Corrêa de. A Lei Complementar 173 e as restrições fiscais de último ano de mandato. **Jusbrasil**. Disponível em <https://ftoledojr14.jusbrasil.com.br/artigos/854441977/a-lei-complementar-173-e-as-restricoes-fiscais-de-ultimo-ano-de-mandato>. Acesso em 25.01.2021.

⁷⁰Op. cit.

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 mesmo 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 – ainda 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, mas o conjunto de princípios que melhor justificam hermeneuticamente tais regras”⁷¹.

Nesse passo, como visto no item III.3, a noção de responsabilidade fiscal requer o equilíbrio das contas públicas, de modo que o gestor não gaste mais do que as receitas podem suportar. Para alcançar isso, a LRF cria diversos sistemas preventivos e corretivos que, se cumpridos, não ocorreria o desequilíbrio fiscal, a não ser em situações absolutamente excepcionais. Dentre esses mecanismos, há o planejamento orçamentário; o acompanhamento bimestral da arrecadação; o cronograma mensal de desembolso; os ajustes a serem feitos quando aparecerem desproporções entre receitas e despesas (e.g., cancelamento de certos empenhos previstos na LDO); e a apresentação, nos RGFs, de demonstrativos quadrimestrais de como vai esse equilíbrio. Tudo isso deve ser implementado durante o mandato, e, se efetivamente realizado, impede a existência de despesas sem a correspondente disponibilidade de caixa.

Assim, embora o art. 42, LRF, se refira textualmente apenas aos últimos quadrimestres do último ano de mandato, a responsabilidade fiscal deve ocorrer durante toda a gestão. Ao assumirem seus mandatos, os gestores devem pautar toda a sua conduta ciosos da norma do art. 42, LRF. Isso significa que eles adotarão todas as medidas preventivas e corretivas previstas na lei, para que não se chegue no último ano sem caixa suficiente para arcar com todas as despesas, novas ou antigas. Dessa maneira, se tudo o que está na LRF for cumprido, não há como sobraem despesas para o próximo mandatário sem a correspondente cobertura, exceto por circunstâncias anormais.

Além de todas as cautelas a serem tomadas durante o curso do mandato, no final de abril do último ano, o gestor deve fazer uma projeção mais acurada, para saber de

⁷¹ Op. cit.

antemão, com quase exatidão, aquilo que poderá gastar e o quanto espera arrecadar. Desse modo, ele pode programar os gastos (obrigatórios ou não), conforme as possibilidades do ente, ajustando seu planejamento. Sobre a conduta que deve adotar o gestor, registra Andretta Junior⁷²:

Vale mencionar os seguintes comentários de FLAVIO C. DE TOLEDO JR e SÉRGIO CIQUERA ROSSI ao artigo 42 da LRF:

[...]

“No intuito de atender a regra insculpida no parágrafo único do art. 42, **os Chefes de Poder, no último ano de mandato, devem analisar**, com redobrada cautela, **o balancete patrimonial de abril**; nele **verificando falta de cobertura de caixa para Empenhos a Pagar e Restos a Pagar, precisarão os dirigentes estatais, entre maio e dezembro, constatadas dificuldades de equilíbrio financeiro, restringir a despesa do respectivo Poder, realizando, a partir daí, somente as de caráter absolutamente obrigatório, incompressíveis e inadiáveis tais quais as de folha salarial, encargos patronais, contratos de serviços, entre outras necessárias ao regular funcionamento da máquina estatal e a eficácia do princípio da continuidade dos serviços públicos.**”

Em outras palavras, **é essencial que o servidor responsável pela certificação orçamentária tenha o controle do equilíbrio financeiro do mês de abril**, pois daí para frente se verificará o equilíbrio financeiro para fins de incidência do artigo 42 da LRF. Por sua vez, **o ordenador de despesas, com base na certificação de disponibilidade orçamentária, poderá autorizar ou não as despesas, atentando para a realização das despesas imprescindíveis**, nos termos da explanação acima citada. (g.n.)

Como se extrai do excerto acima, o gestor deve limitar as despesas, deixando de realizar aquelas que não são imprescindíveis, para alcançar o equilíbrio das contas. Ao prever o planejamento das ações, a responsabilidade fiscal determina que o gestor leve em conta tudo o que já existe, para então partir para o que pretende construir.

Assim, deve ser realizado o levantamento de todas as despesas e uma projeção das receitas para se ter uma dimensão das possibilidades financeiras. Esse levantamento dá ao gestor clareza sobre os impactos da folha de pagamento de pessoal nas finanças do órgão ou entidade, podendo realizar os ajustes eventualmente necessários ao longo do mandato.

72 ANDRETTA JUNIOR, Homero. Vedações De Dispêndios E Outras Práticas Administrativas No Último Ano De Mandato Ou Legislature Breve Estudo Sobre As Proibições Da Lei De Responsabilidade Fiscal, Da Legislação Eleitoral E Do Código Penal. **Revista Da AGU**, V. 5, N. 10, ago., 2006, p. 187–198.

Isso não significa que o art. 42, LRF, visa impedir o investimento público, proibindo o gestor de fazer coisas novas. Esse argumento não se sustenta, na medida em que o gestor teve todos os outros quadrimestres anteriores para planejar e realizar suas ações de modo responsável, sem a necessidade de realizar elevados gastos no final do mandato. Ademais, é pacífico que podem ser firmados novos contratos e feitas novas admissões no período mencionado pelo art. 42, LRF, a única exigência é a disponibilidade de caixa. Ao limitar a discussão ao último ano do mandato, o art. 42, LRF, visa possibilitar que o próximo gestor implemente as suas próprias ações, em vez de ficar pagando débitos usufruídos pela administração passada.

Portanto, essa regra não preserva apenas o equilíbrio fiscal – o que já é suficientemente uma razão para sua observância estrita –, mas possibilita a materialização da democracia, por meio da implementação das políticas públicas escolhidas pela população no pleito eleitoral⁷³. Permitir a insuficiência de caixa para cobrir as despesas de pessoal (novo ou antigo) no último ano do mandato é, pois, atentar contra os valores democráticos, o que é especialmente contraditório em tempos em que se propaga o orçamento participativo e a cidadania fiscal.

Com base em tudo isso, verifica-se que o objetivo, o *point*, da norma prevista no art. 42, LRF, é “deixar a casa arrumada” para o próximo gestor. Nesse sentido, alude Edson Ronaldo Nascimento⁷⁴

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”.

⁷³ “Tabellini and Alesina (1990) argumentam que o governo que está no poder tem um viés para a provisão de bens públicos conforme o desejo de seu eleitorado. Se esse governo prevê que não terá continuidade pela derrota que sofrerá nas urnas, ele tentará impor o seu viés de políticas públicas para o próximo governo, dificultando o cumprimento das promessas realizadas pelo novo governo que começa sua administração. Ademais, Alesina e Passalacqua (2015) evidenciam uma tendência para o partido que se encontra no poder de gerar déficit quando ele antevê que perderá as próximas eleições. A razão disso é que, ao aumentar a dívida pública, ele reduz o horizonte de atuação do partido de oposição que vencerá”. (FERREIRA, Débora Costa; BUGARIN, Maurício Soares; MENEGUIN, Fernando Boarato. Responsabilidade Fiscal, A Atuação Do Poder Judiciário E O Comportamento Estratégico Dos Governantes. **Economic Analysis of Law Review**. V.9, no 3, Setembro-Dezembro, 2018 , p. 30-51.)

⁷⁴ 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.

Do mesmo modo, Neves e Barbabela⁷⁵:

A essência da norma inscrita no artigo 42 da LRF é deixar “a casa arrumada” para o sucessor, evitando-se assim que, em boa parte do tempo do mandato subsequente, o titular fique pagando dívidas do seu antecessor, inviabilizando o emprego de verbas em áreas essenciais em prol da coletividade.

Enfim, o gestor público não poderá transferir para o seu sucessor, em final de mandato, compromissos não respaldados por disponibilidades financeiras.

A arrumação da casa, determinada pela norma do art. 42, LRF, significa que o gestor não deixará despesas de pessoal (seja como restos a pagar processados ou não processados, despesas de exercícios anteriores, oriunda de obrigações assumidas oralmente, etc.) para o próximo mandatário sem a suficiente disponibilidade de caixa para a sua cobertura.

III.4.2 – A DN TC 01/2018

É à luz das premissas lançadas 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 normativa⁷⁶, a DN 01/2018 fixa critérios e orientações, que servem como um norte no entendimento da regra.

De acordo com esta DN:

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, item IV, admitiu três situações 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).

⁷⁵ Op. cit..

⁷⁶ 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;

A primeira hipótese, “emissão de ato administrativo gerador de despesa”, por não possuir sentido técnico preciso (ao contrário das outras duas hipóteses), deve ser entendido como capaz de englobar os diversos casos que não se enquadram em contratos ou empenhos que os substituam. Além disso, essa hipótese deve ser entendida à luz de todos os princípios e regras que informam a responsabilidade fiscal independentemente de se a intenção dos redatores, ao inserirem essa hipótese ampla, era de restringir o alcance do art. 42, LRF, às despesas novas.

Com base nos princípios e regras do Direito Financeiro e em virtude da redação vaga e indeterminada da primeira hipótese, portanto, é possível incluir todas as despesas inerentes à gestão do administrador, como o pagamento da folha de pessoal, as rescisões, as obrigações tributárias, as tarifas de água, de energia elétrica nos prédios públicos. Sobre essas últimas, i.e., as tarifas, vale ressaltar que elas estão intrinsicamente 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. Do mesmo modo, o pagamento da folha de pessoal é intrínseco à gestão que usufrui dos serviços, como já desenvolvido no item anterior. x

Essa abertura possibilitada pela redação pelo item IV da DN 01/2018 a todas as despesas se mostra consentânea com as premissas que norteiam a interpretação do dispositivo. Isso porque examina se as despesas 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.

III.4.3 – Afastando-se as demais interpretações

Apresentada a interpretação juridicamente mais adequada e todos os argumentos que a sustentam, é possível rechaçar as interpretações expostas nos itens III.1.1 e III.1.2. Aquela restringe a disponibilidade de caixa às despesas liquidadas; já esta limita a apuração da regra aos contratos e admissões novos. Embora ambas sejam abordadas, será dada mais atenção à interpretação que restringe a regra aos novos contratos, pois ela já foi acampada por esta Corte e é a que encontra mais defensores.

Quanto à interpretação que limita o dispositivo às despesas liquidadas apenas, tem-se que ela não subsiste por ignorar que é o empenho que cria a obrigação. Esse entendimento é citado por Silva⁷⁷ como um dos grandes problemas para a real efetividade da LRF. Segundo o palestrante, é “o empenho que cria responsabilidade, que cria obrigação de pagamento. A liquidação e o pagamento são consequência”. Ademais, essa interpretação ignora que as formalidades da despesa podem ser manipuladas. Por fim, essa interpretação não encontra justificativa adequada nos princípios que informam a regra.

Do mesmo modo, a interpretação do art. 42, LRF, que restringe o seu alcance apenas às novas contratações/admissões (item III.1.2), não se harmoniza com o ordenamento jurídico e com os princípios que informam a boa gestão dos recursos públicos. Ao excluir os contratos e admissões anteriores, esse entendimento 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 antigos para o gestor seguinte. Outro exemplo consistiria em assinar, antes do período, diversos contratos que não se possa honrar, mas que, pela interpretação restritiva, estariam de acordo com a lei. Os defensores da interpretação restritiva não enfrentam essas consequências práticas, conforme impõe o cânone da interpretação teleológica (item III.2.1) nem demonstram como isso estaria adequado ao ordenamento jurídico, conforme impõem as abordagens do conceito interpretativo (III.2.2) e a diferença entre texto e norma (III.2.3).

Além de fugir do intento do ordenamento jurídico, essa interpretação traz inúmeras dificuldades práticas, como lista Toledo Junior⁷⁸:

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

⁷⁷ SILVA, Moacir Marques da. Palestra 17 anos da LRF – lei de responsabilidade fiscal. TCM-SP. Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales. 04/05/2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=Vcc03FdDlwQ>. Acesso em 25.01.2021.

⁷⁸ 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.

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 ou admissão do servidor se refere às despesas que possuem outras origens. Inúmeras despesas advêm de obrigações tributárias, encargos legais, ou mesmo da rescisão contratual. A prevalecer a interpretação restritiva à assinatura do contrato ou data de admissão, ficariam todas essas outras despesas descobertas da regra do art. 42, LRF?

Todos esses embaraços criados por esse entendimento, que quebram a sistematicidade da LRF, têm uma origem discernível. Essa interpretação surgiu para atender a uma questão específica da época da promulgação da LRF, não podendo mais prevalecer, mais de 20 anos após a vigência da lei. Explique-se.

A LRF foi publicada em maio de 2000, portanto, já dentro dos dois últimos quadrimestres dos mandatos dos Poderes Executivo e Legislativo municipais. Também nesse ano foram publicadas alterações no Código Penal (Lei 10.028/2000), dentre as quais a que definia como crime a conduta vedada pelo art. 42, LRF (art. 359-C, CP⁷⁹). Ambas as leis entraram em vigor já naquele ano, sem disposições transitórias.

Ocorre que, naquela ocasião, era impossível que os gestores, que estavam encerrando seus mandatos, não deixassem nenhuma dívida descoberta para o próximo gestor. Afinal, eles não tinham guiado os anos anteriores da sua gestão conforme os preceitos da LRF – que sequer existia –, e, ao mesmo tempo, precisavam dar continuidade aos serviços públicos. A aplicar-se a interpretação (hoje) correta do art. 42, LRF, naquele momento, quase todos acabariam por incorrer em infração à LRF e em crime fiscal, o que não era a melhor solução naquelas circunstâncias.

⁷⁹ Art. 359-C. 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: [\(Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000\)](#)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Por isso, diante daquela situação específica, surgiu a interpretação de que o art. 42, LRF, se referia apenas aos fatos novos. É o que se extrai do trabalho de 2004 de Bruno⁸⁰, que sustentava esse entendimento:

Convém ressaltar que **alguns autores já ao início da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, em suas primeiras linhas quanto ao tema, já alertavam para cautelas a serem adotadas, como se observa em Flávio da Cruz e outros, já no ano de 2000**, ocasião em que publicou seus comentários à novel lei, **alertando àqueles apanhados em final de mandato com elevado nível de endividamento, e obrigados a atender o disposto no artigo 42 da lei fiscal:**

“Os entes da Federação e órgãos públicos que possuem grande endividamento serão forçados a, nesse período, reduzir ao máximo suas despesas correntes e ficarão, praticamente impedidos de realizar despesas de capital cujo valor não possa ser integralmente liquidado no exercício, tendo como alternativa tentar aumento da receita e outras medidas no mercado fornecedor, como, por exemplo, a licitação e contratação parcial de obras...”

Em outubro de 2000, mesmo mês de edição da Lei nº 10.028/00, fez a Associação Paulista de Municípios circular, a título de orientação aos Municípios de São Paulo, parecer de seu corpo técnico que, sinteticamente, sugeria e:

- Cancelamento de empenhos e não de todos empenhos realizados no ano de 2000 sem, porém, cancelar crédito algum;

- Após a mudança de exercício, já na nova gestão, o empenho na dotação *Despesa de Exercício Anterior*, que deveria ser reforçada em termos de valores;

- **Entendeu o subscritor do parecer mencionado que, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal só poderá ser inscrito em Restos a Pagar se houver disponibilidade financeira para liquidar;**

- Teria a Lei de Responsabilidade Fiscal extinto a prática de inscrição em Restos a Pagar e no ano seguinte era pago como despesa extra-orçamentária;

- Foi além tal orientação, após o cancelamento dos empenhos desde que não decorrentes de convênios, precatórios ou de cumprimento de mandamento constitucional, deveria ser reempenhado em ordem cronológica e pagos obedecida a ordem cronológica do artigo 5o da Lei de Licitações, ou seja, a Lei no 8.666/93 com suas alterações posteriores.

Com estas providências, o prolator do parecer entendia suficiente para afastar a incidência do disposto no artigo 359, “f” da Lei no 10.028/00.

Em posição contrária a esta defendida pela assessoria jurídica da entidade paulista de Municípios, encontramos as vozes de Amir Antonio Khair, Walter Penninck Caetano e Austen da Silva Oliveira, e representantes dos Tribunais de Contas Estaduais Flávio Correia de Toledo Junior, Simone Manassés Valaski, Carlos Maurício Cabral

⁸⁰ Op. cit.

respectivamente de São Paulo, Paraná e Pernambuco, por ocasião de Simpósio realizado na cidade Paulista de Osasco, em 28 de junho de 2001.

Estas vozes, das mais abalizadas no cenário das finanças públicas, partem de pontos comuns para a construção do raciocínio, todos concluindo pela impossibilidade da realização de cancelamento de empenhos naquele momento, ou seja, ao final de 2000.

O mencionado artigo 42 da Lei Fiscal não trata de Restos a Pagar e sim apenas e tão-somente de vedar a assunção de obrigações nos últimos oito meses de mandato, sem disponibilidade financeira para tanto. O simples cancelamento do empenho de despesa liquidada constitui-se em flagrante ilegalidade, eis que tal prática só pode ocorrer em relação a despesas que não foram efetivamente realizadas, portanto, não ensejando prejuízos a outrem.

[...]

Na verdade, a **grande questão enfrentada ao final do ano de 2000, que gerou enorme intranquilidade tanto aos Prefeitos que deixavam o cargo como àqueles que estavam assumindo, é o entendimento que cada Tribunal de Contas da Federação oferecerá em suas manifestações e, por conseguinte, as consequências destas na esfera penal.**

Esta intranquilidade decorria de uma situação fática interessante, ou seja, os Prefeitos vinham trazendo em seus orçamentos, *Restos a Pagar* relativo a várias décadas, como afirmado por Celso Giglio, Prefeito de Osasco /SP, por ocasião da realização do simpósio referido.

Com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, já no período de imposição de restrições de gastos públicos nos dois últimos quadrimestres de mandato, a Administração deveria continuar suas tarefas do cotidiano, que demandam gastos públicos.

Como resolver o impasse relativo a dívidas anteriormente existentes e os gastos necessários para manutenção de serviços até o final do mandato, frente ao que dispõe o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal e a questão penal incidente? [...]

Como inscrever toda esta despesa já processada e não paga em Restos a Pagar, sem configurar-se o tipo penal, ante a inexistência de uma regra de transição? [...]

O julgado da Corte Paulista de Contas ressalta com bastante clareza, que constitui-se em infração ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, despesas novas, não abrangendo aquelas de natureza obrigatória e continuada, necessárias para manutenção e assecuratórias da continuidade da prestação do serviço público.

Analisando-se esse trecho, com o privilégio da visão retrospectiva, verifica-se que logo após a publicação da lei, sabia-se que a intenção do art. 42, LRF, era não deixar dívidas para o gestor seguinte. É o que se verifica da posição da Associação Paulista de Municípios, citada no excerto, com sua circular de outubro de 2000, que,

apesar de entender a regra corretamente, ofereceu uma solução juridicamente inválida (cancelamento de empenhos). Também é o que se verifica do artigo de Toledo e Rossi⁸¹, de 2001, que trataram das normas do dispositivo:

Assim, a norma prescreve dois comandos:

- Entre maio e dezembro do último ano de mandato, os gastos compromissados, **e vencidos**, serão pagos nesse período;
- Nesse mesmo período de 8 meses, os gastos compromissados, **mas não vencidos**, precisarão de amparo de caixa em 31 de dezembro.

Ponderando, então, as soluções possíveis para a avaliação do cumprimento da regra *naquela época*, boa parte da doutrina e dos Tribunais entendeu que o art. 42, LRF, não poderia se referir a todas as despesas existentes, que, afinal, eram tão vultosas, mas somente poderia se referir às despesas novas. Essa era a solução juridicamente acertada, mas apenas então, haja vista a falta de regras de transição. O contexto era outro.

Ocorre que as decisões proferidas naquela ocasião se tornaram precedentes e continuaram a ser aplicadas, bem como os escritos doutrinários permaneceram e foram sendo citados. Dessa forma, o que deveria ter sido uma solução pontual, prolongou-se na prática administrativa, em sentido totalmente contrário ao escopo da LRF. Essa lei, como visto nos itens III.3 e III.4.1, previu tantos instrumentos de contenção de despesas, de ajuste de contas, de incentivo à arrecadação, de gestão das receitas e despesas, enfim tantos mecanismos para a responsabilidade, que seria impossível que se referisse apenas aos novos contratos, às novas admissões no art. 42, LRF, permitindo deixar despesas já conhecidas sem cobertura. É hora de corrigir essa distorção e dar real efetividade à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ainda sob a perspectiva histórica, cabe rechaçar os argumentos da corrente disposta no item III.1.2. Conforme exposto naquela seção, seus proponentes entendem que, se o art. 31, do PLP 18/1999, caso tivesse passado com a redação apresentada pelo Executivo, a norma seria aquela que este Núcleo propõe, mas como esse texto não constou da redação final aprovada que consta da Lei, a interpretação correta restringe o art. 42, LRF, aos novos contratos e às novas admissões.

⁸¹Toledo Júnior, Flávio Corrêa de; Rossi, Sérgio Ciquera. A lei de responsabilidade fiscal e a tormentosa questão dos restos a pagar do município. **Revista do TCU**, Brasília, v. 32, n. 87, jan/mar 2001, p. 11.

Ocorre que é consenso entre os pesquisadores que estudaram o histórico legislativo que, embora a redação do projeto de lei tenha sido alterada, a lei aprovada no Congresso não alterou os princípios que regem as normas, as quais, por sua vez, foram tornadas mais rígidas, e não menos. Ou seja, os estudiosos do tema afirmam que a lei que passou no Legislativo não mudou a *essência* do projeto de lei em nada.

Nesse sentido, traçando um histórico da LRF, desde o germen da lei, nas comissões da Constituição, tem-se o artigo “Responsabilidade Fiscal no Brasil: Uma Memória da Lei”⁸², da Fundação Getúlio Vargas, segundo o qual:

É importante chamar atenção para um ponto que muitos desconhecem: **a Câmara dos Deputados, embora tenha preservado todos os princípios propostos pelo Executivo, promoveu expressivas mudanças na estruturação da lei e em sua técnica redacional, bem como incluiu importantes alterações que acentuaram ainda mais a austeridade fiscal do projeto** – caso marcante das novas normas sobre a receita (inclusive para explicitar e dificultar suas renúncias) e sobre o Banco Central (separando as políticas fiscais e monetárias). Aliás, é interessante mencionar que o Senador Álvaro Dias deu seu voto favorável à LRF na CCJ do Senado, chamando a atenção para as mudanças promovidas pela Câmara dos Deputados para aprimorar o projeto de lei do Executivo Federal:

“A estrutura aplicada ao Substitutivo é bastante diversa daquela apresentada pela versão original do Projeto. Ela retrata a tentativa de aperfeiçoar a técnica de elaboração formal da Proposição, colocando-a em melhor compasso com as normas da Lei Complementar no 95, de 26 de fevereiro de 1998 (LC 95/98), que “dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona”. Além disso, essa estrutura demonstra o esforço de modificar, no conteúdo, parte das normas originalmente propostas, conforme se verá mais adiante (...) observa-se que o texto do Substitutivo, em relação aos termos do Projeto originalmente encaminhado ao Congresso Nacional, retrata as seguintes mudanças promovidas pela Câmara dos Deputados: (a) a inclusão das receitas públicas como tema de relevante interesse para o fim de implantação do novo regime fiscal; (b) a enfática especificação dos novos papéis reservados às leis do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e orçamentária anual, tendo em vista a definição de estratégias, objetivos e metas de política fiscal; (c) a utilização da receita corrente líquida como elemento básico para o cálculo dos diversos limites aplicáveis às despesas e à dívida pública, em lugar da receita tributária disponível originalmente proposta; (d) a manutenção das operações de refinanciamento da dívida mobiliária federal na lei orçamentária anual, em lugar de sua exclusão dos orçamentos públicos conforme a proposta originalmente feita; (e) a definição

⁸² AFONSO, José Roberto. Responsabilidade Fiscal no Brasil: Uma Memória da Lei. FGV PROJETOS. 2010. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6941#:~:text=A%20publica%C3%A7%C3%A3o%20Responsabilidade%20Fiscal%20no,que%20marcaram%20a%20ado%C3%A7%C3%A3o%20dessa>. Acesso em 23.02.2021.

de despesa obrigatória de duração continuada, em lugar da originalmente proposta despesa de longo prazo, para o fim de aplicação do mecanismo de compensação “pay-as-you-go”; (f) a constituição do “conselho de gestão fiscal”, integrado por representantes de todos os Poderes e esferas de governo, do Ministério Público e da sociedade civil, com o propósito de acompanhar e avaliar a política e a operacionalidade da gestão fiscal.”

Do mesmo modo, a tese de doutorado Leite⁸³, que resgata o histórico da legislação de responsabilidade fiscal, assim explicita:

Segundo o relatório, algumas mudanças propostas no substitutivo da CESP ao texto foram as seguintes:

[...]

14) restos a pagar: o substitutivo atendeu à necessidade de honrar os principais empenhos e adequar os valores inscritos às disponibilidades financeiras apuradas no fim do exercício (art. 41). Aliás, o substitutivo manteve as principais limitações de gastos em final de mandato – restrições ao aumento de despesa com pessoal, inscrições em restos a pagar e operações de crédito por antecipação de receita (arts. 21, 38 e 42) -.

O substitutivo proposto pelo dep. Pedro Novais promoveu muitas alterações no texto da lei. Mudou essencialmente a forma, mas a avaliação da equipe do planejamento, que formulou originalmente a lei, e da liderança do governo na Câmara foi que o texto melhorou, foi aprimorado com os trabalhos na CESP, que preservou o “espírito da peça”.

Mesmo que não se contasse com esse lastro na doutrina para afirmar que a norma permanece, apesar da alteração na redação, isso seria aferível por outros meios. Isso porque o fato de um determinado artigo não ter entrado na lei, com a redação do projeto de lei, não significa que a norma não foi incorporada pela redação final. Existem muitos motivos que fazem com que, durante a tramitação do projeto de lei, artigos tenham suas posições trocadas e suas redações alteradas e excluídas, como ser repetitivo, pouco claro, faltar com sistematicidade. Isso não significa necessariamente que a norma que ele veiculava tenha sido excluída da lei, mas, por vezes, que ela foi incorporada de outro modo. É o que se passa com a norma de não deixar despesas sem disponibilidade de caixa para o próximo mandatário, na medida em que os instrumentos de planejamento, equilíbrio, acompanhamento, correção, prevenção, todos eles subsistem na lei.

⁸³ LEITE, Cristiane Kerches da Silva. **O processo de ordenamento fiscal no Brasil na década de 90 e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas – Ciências Políticas. São Paulo, 2006, p. 122.

Ademais, este NRC não vislumbra nenhuma diferença significativa entre a redação do art. 31, §2º, I, e §4º, PLP 18/1999 e do art. 42, LRF, que faria com que a norma fosse a ora proposta somente se tivesse passado o texto do projeto de lei, e não a redação final. Como se verifica da transcrição constante no item III.1.2, o art. 31, §2º, I, PLP 18/1999, tratava de limitação à inscrição de despesas em restos a pagar. E, como visto, no item III.4.1, as limitações foram vetadas (art. 41, LRF) justamente por permitir que despesas ficassem descobertas, que seria o efeito do art. 31, §2º, I, PLP 18/1999. No mais, o art. 31, §4º, PLP, possui redação quase idêntica ao art. 42, LRF, apenas com mudança no prazo, que, pelo projeto de lei, seria de um ano – o que não altera a norma, como será abordado adiante. Portanto, ainda que o texto transformado em lei não tenha sido aquele constante no projeto de lei, a norma permanece a mesma.

No ensejo da questão do prazo, outro argumento a ser refutado da corrente III.1.2 se refere ao veto à LC 178/2021, que impediu o aumento do prazo para dois anos. Esse fato também não serve de argumento para a interpretação restritiva. A uma porque as razões de veto, transcritas no item III.1.2, não falam nada sobre o art. 42, LRF, se referir apenas a novos contratos/novas admissões. As razões de veto falam em planejamento por meio da PPA, da LOA, e da separação de poderes. Até mesmo porque, independentemente do prazo, o art. 42, LRF, não impede que se firmem novos contratos ou se façam novas admissões. Isso é perfeitamente possível, desde que se paguem esses contratos e esses servidores, sem prejuízo dos anteriores. O importante é pagar os compromissos, independentemente da data em que iniciados. Assim, ainda que o prazo de dois anos tivesse sido sancionado pelo Presidente, isso significaria que os contratos firmados três anos antes poderiam não ser pagos? No caso dos servidores públicos, que, não raro, ocupam seus cargos há décadas, seria o caso de não os pagar para privilegiar o pagamento dos admitidos nos últimos dois anos?

O último argumento a ser refutado da corrente III.1.2 se refere à intenção do legislador, ao editar o art. 42, LRF, ser acabar com os gastos imoderados, realizados sobretudo com finalidade eleitoral (festas, comícios, obras cosméticas), no fim do mandato, pois, antes da LRF, havia uma grande “bagunça”, “festa” a esse respeito.

Mesmo que a intenção original fosse *apenas* impedir aqueles gastos eivados de desvio de finalidade feitos no final do mandato – intencionalidade exclusiva que não está inequívoca, conforme será discorrido a seguir –, ainda assim essa interpretação não merece prosperar.

Em primeiro lugar, ainda que em 2000, quando editada a LRF, fosse suficiente que apenas se parassem os gastos excessivos de fim de mandato, mais de 20 anos depois, é factível exigir planejamento, responsabilidade e respeito à LRF como um todo. Nesse sentido, Dworkin afirmava que entender as normas à luz dos princípios que as justificam faz com que as normas possam se expandir e contrair conforme as demandas de cada época.

Depois, como dito no item III.2.1, a interpretação histórica não existe para resgatar a intenção original do legislador. Há diferença entre interpretação histórica e originalista⁸⁴. Se assim se devesse interpretar o Direito, os EUA ainda viveriam sob o regime da segregação racial, visto que ainda têm a mesma Constituição⁸⁵. A interpretação histórica serve para contextualizar o Direito em seu tempo, verificando as limitações a que submetido o legislador à época da edição da norma e comparando com as novas exigências do presente, não para reproduzir identicamente a vontade do legislador.

Nessa linha, embora seja verdade que os gastos de fim de mandato antes da LRF fossem absolutamente descontrolados, é também verdade que todo o restante das despesas também eram. Com a LRF, foram colocados diversos limites, do início ao fim do mandato. Se não havia limite para aqueles gastos desarrazoados, também

⁸⁴ Sobre esta, vide ERICKSEN, Lauro. Originalismo, interpretação constitucional e seus sentidos políticos. **Revista de Direito Brasileira** | Florianópolis, SC | v. 22 | n. 9 | p. 50-65 | Jan./Abr. 2019.

⁸⁵ A maior parte e a mais abalizada doutrina norte-americana entende que a decisão em *Brown v. Board of Education*, que acabou com o regime de segregação racial (“separate but equal”) nos EUA não seria possível utilizando-se o método originalista de interpretação. Nesse sentido, a seguinte listagem enumera os diversos estudiosos que aduziram a incompatibilidade entre a decisão e o originalismo: “Thus, Professor McConnell explained that most constitutional scholars including Jack Balkin, Alexander Bickel, Alfred Avins, Michael Klarman, Robert Bork, Mark Tushnet, Raoul Berger, Ronald Dworkin, Richard Kluger, Earl Maltz, Bernard Schwartz, Laurence Tribe, Thomas Grey, Donald Lively, Richard Posner, David Richards, and “countless others” agree that *Brown* cannot be justified on purely originalist grounds. With respect to the argument that *Brown* cannot be explained with an originalist understanding, these scholars have claimed that “[t]he evidence is ‘obvious’ and ‘[un]ambiguous,’ the conclusion is ‘inevitable’ and ‘inescapable,’ and ‘[v]irtually nothing’ supports the opposite claim, which is said to be ‘fanciful.’”⁸ Therefore, since many believe that *Brown* and originalism cannot coexist, originalism itself is said ipso facto not to be a legitimate method of constitutional interpretation.” (CALABRESI, Steven G.; PERL, Michael W. Originalism and *Brown v. Board of education*. 2014 *Michigan State Law Review*. 429, p. 432.)

não havia muitos outros, de modo que, por si só, isso não afasta a interpretação que este Núcleo ora defende. Afinal, a LRF veio organizar as finanças do começo ao fim do mandato, aplicando-se essa organização o mandato inteiro, o que não ocorria antes.

Assim, quando a LRF organiza as finanças durante o mandato, do começo ao fim, ela cria várias regras que não existiam antes, de modo que, presumindo que todas elas sendo cumpridas, não sobriam para o mandatário seguinte despesas que já estavam previstas e contabilizadas antes dos últimos dois quadrimestres. Por presumir o cumprimento da lei em todos os seus demais aspectos, a lei não precisou enumerar uma a uma, letrinha por letrinha, todas as despesas que não poderiam ser deixadas para o próximo mandatário. Por isso, foi possível utilizar uma expressão não técnica, que, sem uma investigação mais aprofundada e sem contextualização jurídica, parece se referir apenas às despesas novas.

Ou seja, quando editou a LRF, o legislador criou tantas travas para que o orçamento e as finanças ficassem equilibradas, e especificamente que as despesas de pessoal fossem compatíveis com o orçamento do ente (com diversos limites, alertas e procedimentos de recondução), que ele não necessitou prever explicitamente a necessidade de pagar a folha de pessoal tempestivamente. Como o pagamento da despesa no exercício a que pertence já era parte do ordenamento jurídico (art. 35, II, Lei 4.320/64), e como a lei (então) nova, a LRF, previa claramente o dever de ter finanças públicas controladas, o legislador, ao redigir a lei, assumindo que os gestores cumpririam as demais regras, não cogitou que se vislumbraria o não pagamento dos servidores como uma interpretação juridicamente plausível. Portanto, não é que o legislador excluiu a folha de pessoal do cálculo do art. 42, LRF, ao não a nomear expressamente, é que, diante de todo o resto, não foi preciso prever esse fato explicitamente nesse dispositivo.

É aqui que a metáfora dos cães na plataforma (item III.2.3) se torna particularmente útil para o presente caso. Existem inúmeras regras que proíbem alguém de andar com ursos (ou diversos outros animais) pelas ruas e construções. O normal é que apenas cães sejam levados por humanos para os locais que estes pretendem visitar. Por isso, presumindo que seriam respeitadas as regras que impedem as pessoas de conduzirem ursos, e que o ordinário é que somente cães acompanhem passageiros

de trem, quem fez a placa apenas mencionou o que era comum e esperado. No entanto, se alguém, desrespeitando todas as demais regras, leva um urso para a plataforma de trem, o fiscal não pode colocar em risco os demais passageiros e também o funcionamento do trem, ao argumento de que somente está escrito “cães” – se quisermos entender que “contrair obrigação de despesa” é igual a “contrair *nova* obrigação de despesa”.

Por fim, ainda que a interpretação estrita do art. 42, LRF, vingue, é preciso ressaltar que o TCE-ES não é obrigado a apurar esse dispositivo isoladamente de outros do ordenamento jurídico. O TCE-ES pode combinar os dispositivos legais para dar efetividade ao Direito. Assim, o art. 42, LRF, pode ser combinado com os dispositivos da lei de licitações e contratos que tratam da ordem cronológica dos pagamentos, dos dispositivos da mesma LRF que tratam do acompanhamento e gestão da arrecadação, da RGF, e das despesas e também da ação planejada. Seria uma opção (não uma imposição legal) desta Corte (e mesmo de outras) olhar para o art. 42, LRF, isoladamente do restante do ordenamento jurídico.

III.5 – O atípico ano de 2020

Apesar de todo o raciocínio desenvolvido, é de se ressaltar que o entendimento até agora exposto vale para as situações normais, não para o ano de 2020. Em razão da pandemia causada pelo Sars-Cov-2, a legislação que regula o Direito Financeiro sofreu alterações, inclusive atingindo o art. 42, LRF. Por isso, em relação ao ano de 2020, a aplicação desse dispositivo se dará conforme será exposto neste tópico.

Segundo o disposto na Lei Complementar 173/2020, enquanto durar a calamidade pública decorrente do novo coronavírus, a eficácia do art. 42, LRF, está suspensa em relação aos recursos destinados ao combate da pandemia. Essa é a previsão expressa do art. 65, LRF, recém modificado:

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

(.....)

§ 1º Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, além do previsto nos incisos I e II do caput: [Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020](#):

II - serão dispensados os limites e afastadas as vedações e sanções previstas e decorrentes dos arts. 35, 37 e 42, bem como será dispensado o cumprimento do disposto no parágrafo único do art. 8º desta Lei Complementar, desde que os recursos arrecadados sejam destinados ao combate à calamidade pública; (Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020).

Como se vê, o dispositivo não afasta a incidência do art. 42, LRF, para todo e qualquer gasto, mas apenas para aqueles relacionados ao combate à calamidade. Logo, **não entram no cômputo da apuração do art. 42, LRF, as despesas do pessoal que está engajado no combate à pandemia** (por exemplo, novos servidores da área de saúde contratados para fazer frente a maior demanda por serviços de atendimento básico, ambulatorial ou hospitalar). Do mesmo modo – e embora isso não tenha sido objeto de questionamento nesta consulta –, também não entram no cálculo de apuração a compra de medicamentos e equipamentos comprovadamente relacionados com a Covid-19 (e.g., máscaras, luvas, *faceshield*, álcool em gel, cilindros de oxigênio, medicamentos com eficácia cientificamente comprovada para o tratamento da doença).

A fim de demonstrar a destinação desses gastos, os gestores devem ter se precavido ao longo do ano, registrando com precisão essas despesas. Sobre os procedimentos a terem sido adotados ao longo do ano de 2020, Toledo Junior⁸⁶ publicou artigo informador em 02/06/2020 disponível gratuitamente na internet:

Então, no presente estado de emergência, a Lei 173 afasta, suspende, interrompe três importantíssimos comandos de responsabilidade fiscal:

§ O artigo 42, que, ao menos no último ano de mandato, freia a dívida que mais pressiona as finanças municipais: a de curto prazo, integrada, em imensa maioria, pelas vencidas e não pagas despesas primárias, ou seja, os Restos a Pagar sem lastro monetário;

[...]

Em que pese a hoje temporária ineficácia do artigo 42, recomendamos que todas as despesas Covid-19 sejam identificadas em um mesmo código de aplicação e, para evitar sanções de órgãos de controle, tem-se a propor o seguinte:

- Limitar os gastos não relacionados ao combate da epidemia, notadamente os de natureza não obrigatória;

⁸⁶ TOLEDO JUNIOR, Flavio Corrêa de. A Lei Complementar 173 e as restrições fiscais de último ano de mandato. **Jusbrasil**. Disponível em <https://ftoledojr14.jusbrasil.com.br/artigos/854441977/a-lei-complementar-173-e-as-restricoes-fiscais-de-ultimo-ano-de-mandato>. Acesso em 25.01.2021.

- Não transferir Restos a Pagar (RAP) para o passivo de longo curso.
- Não cancelar empenhos e Restos a Pagar liquidados; tal prática é absolutamente irregular, caracterizando fraude contra credores e balanços contábeis;
- Não adiar, para 2021, o registro contábil da folha salarial e dos encargos patronais de dezembro. Eis uma “pedalada fiscal” que afronta o regime de competência da despesa pública (*art. 35, II, da Lei nº. 4.320, de 1964*).
- Cancelar, em dezembro, os empenhos efetivamente não liquidados, que não disponham de suporte financeiro. (g.n.)

Conforme se verifica, o afastamento da incidência do art. 42, LRF, provocado pela LC 173/2020, é relativo apenas às despesas relacionadas ao combate da calamidade pública. Por conseguinte, a folha de pagamento do pessoal que não foi contratado para atuar nessa frente ou não realizou horas extras para prestar serviços relacionados ao combate do novo coronavírus continua sofrendo a incidência da regra geral do art. 42, LRF, exposta no tópico III.4, desta ITC. Em outras palavras: **não é considerada na apuração do art. 42, LRF apenas a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como relativa a horas extras e outros gastos a maior dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal.**

Por fim, é preciso ressaltar a questão do auxílio financeiro concedido pela União aos estados e municípios. De acordo com o art. 5º, LC 173/2020:

Art. 5º A União entregará, na forma de auxílio financeiro, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em 4 (quatro) parcelas mensais e iguais, no exercício de 2020, o valor de R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais) para aplicação, pelos Poderes Executivos locais, em ações de enfrentamento à Covid-19 e para mitigação de seus efeitos financeiros, da seguinte forma:

[...]

Como se verifica da redação desse dispositivo em conjunto com o restante do ordenamento jurídico, esses recursos advindos do auxílio financeiro devem ser utilizados prioritariamente nos gastos relacionados diretamente ao combate à pandemia. Diante das circunstâncias absolutamente anômalas e urgentes provocadas pela pandemia, os gastos com esses servidores e esses materiais são absolutamente prioritários. Contudo, havendo sobra, os recursos do auxílio poderão

ser destinados para a cobertura dos restos a pagar decorrentes de outras despesas, não relacionadas diretamente com a pandemia.

Nesse sentido, é a posição de Rossi⁸⁷

Vê-se, portanto, que o auxílio financeiro tem dois destinos: um para o combate da pandemia e outro para a mitigação de seu efeito financeiro – em poucas palavras, a perda de arrecadação.

Essa regra significa que a prioridade é em favor da pandemia, mas, ao tratar da mitigação de seus efeitos, autoriza a utilização para qualquer outra despesa e aí cabe a liquidação de Restos a Pagar e despesas contraídas nos últimos oito meses de mandato.

Isso é pura lógica, ou seja, se o Município aplicou adequadamente os recursos destinados a ações de saúde e assistência social, e se há sobras e não há preceito legal determinando a devolução, é evidente que o gasto fica no âmbito do poder discricionário do responsável.

A avaliação das medidas tomadas para o enfrentamento da pandemia deverá centrar-se na verificação da disponibilidade de leitos e de aparelhos, no tratamento em domicílio e principalmente no número de óbitos, bem assim que os mais necessitados tenham o merecido atendimento mínimo à sobrevivência, dentre os quais cestas básicas, medicamentos e afins.

Satisfeitos esses cuidados, a Administração estará liberada para a utilização do que lhe tenha sobrado, privilegiando a quitação de compromissos, evitando o aumento do endividamento e a realização de despesas nos últimos oito meses do ano que se mostrem absolutamente imprescindíveis, ainda que não disponha dos necessários recursos, apoiados na suspensão das consequências decorrentes do artigo 42, da LC n° 101, de 2000.

Vale ressaltar, por fim, que, na avaliação do cumprimento do art. 42, LRF, relativo ao ano de 2020, deve ser dada especial atenção ao que dispõe o art. 22, LINDB. Esse dispositivo estabelece que “na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados”. Assim, apesar da rigidez da regra geral do art. 42, LRF, este TCE-ES não se furtará de considerar, sobretudo quanto a 2020, “as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente” (art. 22, §1º, LINDB).

III.6 – O papel dos Tribunais de Contas

Os órgãos de controle desempenham um papel fundamental no equilíbrio das contas públicas. Não apenas do modo mais evidente, que é o cumprimento de sua função

⁸⁷ROSSI, Sergio Cerqueira. O alcance do artigo 42 da LRF no ano de 2020. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-alcance-artigo-42-lrf-ano-2020> Acesso em 23.02.2021.

precípua (evitar e punir inobservâncias ao ordenamento jurídico), mas também como um ator estratégico.

A esse respeito, são importáveis os modelos elaborados por Ferreira, Bugarin e Meneguín⁸⁸ sobre o Judiciário. Em artigo que, a partir do papel do STF sobre os requisitos para aumento de despesas com pessoal, cria modelos do uso estratégico do déficit orçamentário, os autores demonstraram que a atuação conivente do Judiciário

tem o potencial de gerar incentivos ao uso estratégico da irresponsabilidade fiscal pelos governantes impopulares em final de mandato, no sentido de tornar vantajosa a geração de déficits com vistas a limitar as possibilidades de sucesso do futuro governo que vencer as eleições e maximizar suas chances de voltar ao poder no futuro.⁸⁹

Segundo os autores, a literatura indica que há uma tendência de um governante que antecipa perder as eleições em gerar déficit para o próximo mandatário. Uma boa legislação, argumentam os autores, seria capaz de impedir isso, mas, para tanto, os órgãos de controle não podem permitir burlas à lei. Esse raciocínio é desenvolvido pelos autores pelo emprego da modelagem econômica, concluindo que *i)* se o órgão de controle chancela a irresponsabilidade fiscal, ele aumenta os incentivos pela escolha do governante atual por uma política fiscal irresponsável, o que é pior do que a inexistência desse órgão; *ii)* se o órgão de controle condena a irresponsabilidade fiscal sem consequências práticas, ele diminui os incentivos para a adoção de uma política fiscal irresponsável; e *iii)* se o órgão de controle condena a irresponsabilidade fiscal e imputa improbidade administrativa, isso “reduz drasticamente a possibilidade de benefício estratégico de uma política fiscal irresponsável, podendo, inclusive, coibir totalmente esse comportamento”⁹⁰.

Reforça essa conclusão, o estudo realizado por Cruz e Afonso⁹¹. Esses autores demonstram que os pareceres prévios estão associados com poucos fatores da LRF. Apenas o descumprimento do limite de despesa com pessoal e do limite da dívida consolidada líquida leva a pareceres prévios pela rejeição das contas, ao passo que seu cumprimento leva a pareceres prévios pela aprovação. A maioria dos

⁸⁸ Op. cit.

⁸⁹ Op. cit.

⁹⁰ Op. cit.

⁹¹ CRUZ, Cláudia Ferreira da; AFONSO, Luís Eduardo. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. **Revista De Administração Pública**. 52(1), Rio de Janeiro, jan. - fev. 2018, p. 126-148.

itens, no entanto, não tem nenhuma associação com os resultados dos pareceres prévios. Dentre esses, o cumprimento do art. 42, LRF, não estava associado às conclusões dos pareceres. Com base nesses resultados, Cruz e Afonso especulam que “uma das razões esteja na diferença entre os incentivos que os gestores públicos têm para cumprir metas e limites fiscais e para atender os demais pilares, que não apresentam mecanismos impositivos e/ou punitivos claramente definidos”⁹².

Desses estudos se extrai que as Cortes de Contas, na apuração do art. 42, LRF, não podem servir como mais um incentivo ao descontrole financeiro, dentre outros que o gestor possa ter. O papel dos Tribunais de Contas, ao contrário, deve consistir em zelar pelo equilíbrio entre receitas e despesas. Apontar os desequilíbrios significa conferir seriedade aos orçamentos e finanças. Nesse passo, ao tratar do art. 42, LRF, da forma ora proposta, o Tribunal de Contas está sinalizando para os gestores que eles não podem deixar dívidas para seus sucessores. E a mensagem que o Tribunal passa importa, como os referidos estudos demonstram.

Fazer o apontamento dessa irregularidade no âmbito desta Corte, contudo, não implica afirmar a ocorrência de crime ou de improbidade administrativa, apesar da obrigação de se comunicar os fatos ao Ministério Público. O art. 42, LRF, ecoa em outras esferas jurídicas de modo diferente que nas Cortes de Contas. As repercussões jurídicas em esferas diferentes dependem de requisitos diversos, sendo os requisitos perante as Cortes de Contas menos rígidos que em outros âmbitos.

Especialmente, infringir o art. 42, LRF, não significa incorrer no art. 359-C, CP. O Direito Penal é a *ultima ratio* – característica exclusiva sua, que não compartilha com outros ramos do Direito –, e guiado por princípios muito particulares, como a presunção de inocência e o *in dubio pro reo*. Além disso, o Direito Penal não admite a analogia, pautando-se pela tipicidade estrita. Por sua vez, o Direito Administrativo e Financeiro não é a *ultima ratio*, e se guia por outros princípios, como da eficiência, economicidade, publicidade, os quais não compõem o rol de princípios do Direito Penal. Por esses ramos serem pautados por princípios diferentes, o descumprimento de uma norma do Direito Administrativo e Financeiro não implica automaticamente o

⁹² Op. cit.

cometimento de um crime; é preciso contextualizar a conduta no campo jurídico a que pertence.

Algo semelhante se passa com os crimes tributários. Conforme jurisprudência bastante consolidada (e.g., tema repetitivo 157, STJ⁹³), se o débito tributário não pago for inferior a determinada quantia (variável conforme se trate de tributo estadual ou federal), não haverá persecução penal, com base no princípio da insignificância – algo que reforça o caráter de *ultima ratio* do Direito Penal. Em hipótese alguma, o afastamento da persecução penal significa que o tributo não é devido ou que os órgãos fiscais não possam cobrá-lo ou não possam aplicar sanções administrativas ao contribuinte em falta.

O mesmo raciocínio deve se aplicar à questão do art. 42, LRF, e aos Tribunais de Contas: o fato de uma Corte de Contas, analisando um caso concreto, deliberar pelo descumprimento do referido dispositivo não é suficiente, por si só, para a instauração da ação penal. Trata-se de esferas independentes, que possuem princípios de ação e consequências distintas. Dessa maneira, mesmo que esses ramos contem com dispositivos com redações idênticas, a consequência não é necessariamente a mesma, como o exemplo do *topless*, no item III.2.3, muito bem ilustra.

Ainda sobre os exemplos anteriores, resgatando-se agora o dos cães, há que se ter em mente a diferença entre o fiscal do trem e o Ministério Público. Ainda que o MP não possa iniciar a persecução penal da pessoa pelo crime de levar ursos no trem, uma vez que o crime seria levar cães, mesmo assim, o fiscal do trem não pode deixar o passageiro com o animal perigoso entrar. Seu papel é zelar pela segurança dos passageiros, pelo funcionamento e limpeza do trem, pelo cumprimento dos horários, não devendo lhe influenciar o fato de que o MP não possa denunciar a pessoa pelo crime de transportar cães na plataforma.

Enfim, 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

⁹³ Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.

probidade da conduta do gestor e da violação aos bens jurídicos mais valiosos. Já no aspecto fiscal-orçamentário, sob competência dos Tribunais de Contas, basta a existência de despesas sem disponibilidade de caixa e a culpa ou o dolo. Isso porque o papel das Cortes de *Contas* é observar a higidez das *contas*, garantindo a entrega dos serviços públicos à população. Essa finalidade não é alcançada quando se excluem as despesas de pessoal da apuração do art. 42, LRF.

III.7 – Efeitos da interpretação principiológica nos processos do TCE-ES

Não obstante os diversos argumentos que sustentam a posição deste Núcleo apresentados nesta peça, é preciso reconhecer que essa interpretação, enquanto uma posição consolidada desta Corte, é nova. Por isso, ela não pode ser aplicada imediatamente – sobretudo porque, como dito, a observância ao art. 42, LRF, depende da observância de uma série de regras no curso do mandato.

Diante da realidade das práticas passadas desta Corte, é necessário dar efeitos prospectivos a essa interpretação. Isso, aliás, imposto pelo art. 23, LINDB:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Considerando, então, que até ser proferido o Parecer desta consulta, a questão não estava sedimentada, sugere-se que, para os anos anteriores (e.g., 2020, 2016, 2012, 2008, etc), a regra continue a ser apurada conforme a prática deste Tribunal para cada época. A aplicabilidade do entendimento ora esposado (englobar todas as despesas de pessoal, regularmente registradas ou não) deve se dar apenas a partir de 2024, para os gestores que iniciam seu mandato em 2021, e de 2026, para os que iniciarão após o corrente ano. Dessa maneira, os novos gestores terão seu mandato inteiro para ajustar e planejar suas políticas responsavelmente, de modo a não deixar dívidas para seus sucessores.

Além disso, é necessário ressaltar que o fato de se encontrar, num dado órgão ou ente, despesas de pessoal que já estava nos quadros antes do período a descoberto não implica automaticamente a reprovação das contas. A existência de Parecer em Consulta não afasta a avaliação do caso concreto. Afinal, “o parecer em consulta

possui caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não de fato ou caso concreto” (art. 122, §4º, LC 621/2012). Dessa forma, é preciso verificar se o gestor pautou toda a sua conduta de acordo com a LRF, durante todo o mandato, mas herdou dívidas anteriores ou enfrentou uma situação anormal que levou à queda significativa da arrecadação, que deixaram a disponibilidade de caixa negativa, apesar de sua conduta hígida. Trata-se de situação bastante diversa daquele que gestor não planejou suas ações, não implementou os mecanismos da LRF, e deixou despesas para o próximo mandatário. Enfim, somente diante do caso concreto que a norma ganha seus contornos definitivos.

IV – CONCLUSÃO

IV.1 - Por todo o exposto, opina-se por responder à consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao artigo 42, LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa despesas com pessoal, independentemente da data do empenho ou mesmo de não ter sido empenhada, i) que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data de ingresso no órgão ou entidade, e ii) que, embora contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2. Esse entendimento terá aplicabilidade a partir de 2024, para os mandatários que iniciam sua gestão em 2021, e em 2026, para os que iniciarão sua gestão posteriormente.

Não é considerada na apuração do art. 42, LRF, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal.

Vitória, 24 de fevereiro de 2021.

Janaína Gomes Garcia de Moraes

Auditora de Controle Externo

Matrícula nº 203.519

(assinado eletronicamente)