

## RESTOS A PAGAR NO ÚLTIMO ANO DE MANDATO



### **Cristina Andrade Melo**

Procuradora do Ministério Público de Contas do Estado de Minas Gerais.  
Mestre em Direito Administrativo pela Faculdade de Direito da UFMG. Diretora-tesoureira da Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON).

Com o intuito de assegurar a responsabilidade na gestão fiscal dos entes federativos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece diversas normas de finanças públicas com o objetivo de induzir ações planejadas e transparentes, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Um dos riscos capazes de desequilibrar as contas públicas decorre justamente dos denominados “restos a pagar”, que nada mais são do que despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas (liquidadas) das não processadas (ainda não liquidadas), na dicção do art. 36 da Lei nº 4.320/1964.

Imbuído desse espírito, o projeto de lei que acabou se convolvendo na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) previa, no capítulo que trata da dívida e do endividamento e na seção dos restos a pagar, dois artigos a respeito do assunto. No art. 41<sup>1</sup>, estabelecia as despesas que poderiam ser inscritas em restos a pagar. O artigo, entretanto, foi vetado, restando na seção própria apenas o art. 42, segundo o qual:

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.

Obviamente, a responsabilidade na gestão fiscal deve permear todo o período do mandato, mas, especialmente no último ano, a LRF traz uma norma de proteção a mais para as finanças públicas. Vale

1 Art. 41. Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em Restos a Pagar:

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

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

a) normas legais e contratos administrativos;

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

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

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

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

dizer: de maio a dezembro do último ano do mandato, é vedado ao gestor contrair despesa que não possa ser paga com a arrecadação do próprio exercício financeiro ou inscrevê-la em restos a pagar sem suficiente provisão de caixa. Nas palavras de Caldas Furtado, “a aceitação de tal prática negaria toda a finalidade da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), que é fazer com que o Poder Público gaste, em cada exercício financeiro, apenas o que arrecade, fato que valoriza a execução orçamentária e financeira do orçamento aprovado para o exercício”<sup>2</sup>.

O objetivo da vedação é bem claro: impedir a transferência de despesa sem lastro para pagamento para a gestão seguinte, prejudicando a implementação das políticas públicas e o adequado funcionamento da Administração Pública pelo governo eleito. A preocupação do legislador teve sua razão de ser, pois a história brasileira, em todos os níveis da federação, é farta em exemplos de gastos eleitoreiros com o objetivo único de convencer e atrair o voto do eleitor, sem preocupação com a gestão fiscal responsável.

Exatamente por isso, os principais destinatários da norma são os prefeitos, governadores e presidentes e, a reboque, de acordo com o dispositivo, o “titular de Poder ou órgão referido no art. 20”, ou seja, também os presidentes de tribunais e parlamentos e chefes de órgãos como ministérios públicos e tribunais de contas.

Contudo, o comando legal do art. 42 da LRF, aparentemente simples, encerra camadas de interpretação e enormes dificuldades para aplicação na prática.

Sobre o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação de despesa, é preciso começar dizendo que “contrair obrigação de despesa” não é o mesmo que empenhar despesa. Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Como se costuma dizer no Direito Financeiro, o empenho é uma reserva que vincula a dotação de determinados créditos orçamentários para pagamento futuro de obrigação decorrente de contrato, ajuste ou lei. Portanto, pela lógica, primeiro se contrai obrigação de determinada despesa e depois se empenha, liquida e paga. Mas esse entendimento não é consenso na doutrina, havendo quem entenda que a obrigação de despesa equivale à despesa com nota de empenho emitida ou mesmo quem considere contraída a obrigação de despesa quando esta for devidamente liquidada<sup>3</sup>.

Como nem a Lei nº 4.320/1964 nem a LRF se ocuparam de definir o que deve ser entendido como “contrair obrigação de despesa”, as leis de diretrizes orçamentárias federais vêm disciplinando, ano após ano, o que deve ser entendido como contração de obrigação de despesa para efeito do disposto no art. 42 da LRF. Nesse sentido, a Lei nº 14.436/2022, que fixou para 2023 as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária no âmbito federal, estabeleceu no seu art. 173 que se considera contraída a obrigação no momento da formalização do contrato administrativo ou do instrumento congênere. No parágrafo único, dispôs que, na hipótese de despesas relativas a prestação de serviços já existentes e destinados à manutenção da Administração Pública federal, consideram-se compromissadas apenas as prestações cujos pagamentos devam ser realizados no exercício financeiro, observado o cronograma pactuado.

A obrigação de despesa, portanto, é contraída antes do empenho, quando, por exemplo, o gestor firma um contrato de fornecimento de bens ou prestação de serviço, assina um convênio com previsão de repasses de recursos financeiros a outro ente ou sanciona uma lei concedendo aumento aos servidores públicos.

2 FURTADO, J.R. Caldas. *Direito financeiro*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 481-482.

3 Genevieve Gomes e Cleusa Maia apresentam as três correntes doutrinárias que se firmaram a respeito do termo “contração de obrigação de despesa”. Cf. GOMES, Genevieve Aline Zaffani Grablauskas; MAIA, Cleusa Aparecida da Costa. Aspectos relevantes do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal incidentes sobre as contratações realizadas pelos municípios. *Revista Científica Semana Acadêmica*, Fortaleza, ano MMXIII, n. 000028, 10 jul. 2013. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/aspectos-relevantes-do-artigo-42-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-incidentes-sobre>. Acesso em: 15 ago. 2022.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCMG) possui posicionamento semelhante com relação ao alcance da expressão “contrair obrigação de despesa” para fins de inscrição de restos a pagar, o que pode ser extraído das Consultas nº 660.552 (08.05.2002) e 751.506 (27.06.2012), as quais possuem caráter normativo e constituem prejulgamento de tese aprovado pelo Pleno, nos termos do disposto no art. 210-A do Regimento Interno (Resolução nº 12/2008).

Por outro lado, as despesas empenhadas nos últimos oito meses, mas que foram geradas em decorrência de obrigações assumidas anteriormente, sejam elas permanentes ou não, não se enquadram na vedação do art. 42 da LRF. Assim, a partir do mês de maio, uma despesa nova pode ser contraída desde que possa ser cumprida integralmente dentro do exercício ou cujas parcelas possam ser pagas no exercício seguinte com suficiente disponibilidade de caixa para esse efeito.

Outro ponto que merece atenção diz respeito à disponibilidade de caixa ao final do exercício. Deve o gestor, antes de contrair qualquer tipo de despesa, além de verificar a adequação orçamentária, conforme previsto no art. 6º, XXIII, alínea *j* da Lei Federal nº 14.133/2021, verificar também a disponibilidade financeira para custear o pagamento do bem ou serviço no próprio exercício ou no exercício seguinte, em caso de pagamento parcelado (obras, por exemplo). Para tanto, é preciso fazer uma projeção de ingressos de recursos e deduzir todos os encargos e despesas compromissadas a pagar até o fim do exercício, o que não é tarefa fácil a depender da grandeza do órgão ou do ente federativo.

É nesse sentido que o Manual de Demonstrativos Fiscais<sup>4</sup> orienta o gestor, ao assumir uma obrigação de despesa no seu último ano de mandato, a “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’”.

Das mesmas consultas respondidas pelo TCEMG extrai-se que o alcance da expressão “disponibilidade de caixa” não representa apenas saldo financeiro em conta em determinado momento. A situação é bem mais complexa e deve levar em conta o dinamismo da execução orçamentária ao longo do ano. Assim, o gestor, para assumir uma obrigação nova a partir de 1º de maio no último ano de seu mandato, “deverá valer-se de fluxo financeiro ou de caixa, no qual deverá considerar, como ingresso de recursos, as disponibilidades de caixa em 30 de abril acrescidas da previsão de entrada de recursos financeiros até 31 de dezembro” (Consulta nº 660.552 (08/05/2002)). Do total da projeção do ingresso de recursos financeiros, ou disponibilidade de caixa bruta, deduzirá os “encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”.

Entre as despesas que devem ser deduzidas da *disponibilidade de caixa bruta* inclui-se o pagamento de restos a pagar de anos anteriores, de despesas já liquidadas, de salários dos servidores até o final do ano, de 13º salário, de encargos sociais, de empréstimos bancários, de dívidas com o INSS e outras, de contrapartida de convênios já assinados, de contratos já assinados (vigilância, limpeza, fornecimento de medicamentos, obras, etc.), de despesas de água, luz e telefone previstas e de quaisquer outras obrigações já assumidas ou que o município deva fazer por exigência legal, para apuração de disponibilidade de caixa. O resultado final dessas operações constituirá a *disponibilidade de caixa líquida* a ser considerada para os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

4 BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional. 12. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2021. p. 624. Disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:16584](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:16584). Acesso em 15 ago. 2022.

Nesse sentido, Bruno Pereira<sup>5</sup> alerta que “não resta dúvida de que o saldo disponível em Caixa/Bancos/ Aplicações Financeiras deve ser considerado comprometido com todo o Passivo Financeiro da entidade no momento de se apurar a disponibilidade financeira para fins de atendimento do artigo 42 da Lei Complementar 101/2000”.

Lembre-se que os fluxos financeiros devem ser elaborados de forma destacada a depender da vinculação, ou não, do recurso a órgão, fundo ou despesa obrigatória (art. 8º, parágrafo único e art. 50, I, da LRF). Como ensina Caldas Furtado<sup>6</sup>, “Os fluxos financeiros elaborados até o final do exercício para efeito de apurar a capacidade de pagamento necessária para que se possa contrair novas obrigações de despesa, dentro dos últimos oito meses do mandato, devem ser feitos isoladamente, ou seja, um para cada natureza de recurso, sendo que os saldos não devem se compensar”.

Assim, se a disponibilidade de caixa líquida apurada no fluxo financeiro for suficiente para pagar a despesa nova, o gestor poderá assumi-la. Caso contrário, a obrigação de despesa nova não poderá ser assumida, sob pena de o ordenador se sujeitar à responsabilidade administrativa e até mesmo penal.

A própria LRF traz mecanismo ao gestor para corrigir o fluxo financeiro ao longo da execução orçamentária, por exemplo, o art. 9º, que disciplina a obrigação 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. Na verdade, como bem alertado no Manual de Demonstrativos Fiscais, a verificação da existência de disponibilidade de caixa para a inscrição em restos a pagar deve acontecer em todos os exercícios.

Ainda, considerando que o primeiro ano da pandemia da Covid-19 coincidiu com o último ano de mandato nos municípios brasileiros, a Lei Complementar nº 173/2020 mitigou alguns dispositivos da LRF em função da situação de anormalidade, entre eles, o art. 42. Segundo seu art. 7º, inciso II, § 1º, na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, enquanto perdurar a situação, será afastada a vedação prevista no art. 42, desde que as despesas sejam destinadas ao combate à calamidade pública.

Em auditoria realizada pelo TCEMG em 2020 sobre a observância do art. 42 da LRF, o conselheiro Cláudio Terrão proferiu voto-vista alertando sobre a dificuldade de fazer projeções a respeito da disponibilidade de caixa no início do período vedado, pois não se sabia, àquela época, a duração da situação de anormalidade:

Nesse contexto de significativa imprevisibilidade, era ainda mais necessário que se realizasse um juízo quanto à projeção de receitas até o final do exercício, a fim de verificar se havia, no momento da assunção das obrigações, legítima expectativa do gestor a respeito da existência de recursos para custear essas despesas. É importante rememorar que, no início da pandemia, em meados de março/abril de 2020, não se sabia se as restrições decorrentes das medidas de isolamento social, durariam 15 (quinze) dias ou um ano.<sup>7</sup>

De fato, qualquer análise envolvendo o art. 42 da LRF no ano de 2020 deve observar a mitigação prevista na LC nº 173/2020, e também o fato de que a projeção das disponibilidades financeiras (estimativa de entrada de receitas deduzidos os encargos e despesas compromissadas a pagar até o fim do exercício)

5 PEREIRA, Bruno Sales. Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: os restos a pagar e a gestão financeira pública. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF, 12 ago. 2015, 04:30. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/44977/artigo-42-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-os-restos-a-pagar-e-a-gestao-financieira-publica>. Acesso em: 10 ago 2022.

6 FURTADO, *Direito financeiro*, op. cit., p. 481-482.

7 TCEMG. Auditoria de Conformidade n. 1.109.977, conselheiro relator Wanderley Ávila, j. 30.08.2022.

para fins de cobertura da despesa nova no próprio exercício ou para inscrição em restos a pagar restou severamente prejudicada em função da imprevisibilidade da duração da pandemia da Covid-19, mormente na sua fase inicial, que coincidiu com os dois quadrimestres do período de vedação.

Portanto, aquilatado o alcance das expressões “contrair obrigação de despesa” e “disponibilidade de caixa”, com a exceção trazida pela LC nº 173/2020 em virtude da situação de calamidade pública ocasionada pela Covid-19, pode-se concluir que a verificação da infração é tormentosa, demandando minuciosa auditoria financeira por parte dos órgãos de controle. Verificada a violação ao preceito do art. 42 da LRF, o gestor se sujeita à responsabilidade administrativa e penal.

No âmbito dos tribunais de contas, a verificação do art. 42 da LRF pode ser feita no bojo de processos de fiscalização, como inspeções e auditorias, ou mesmo em processos de prestação de contas, podendo gerar sanções administrativas, como multa e inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, caso detectada a contratação de despesa nova no período vedado que não possa ser cumprida integralmente dentro do exercício ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esse efeito.

Quanto à responsabilidade penal, a Lei nº 10.028/2000 acrescentou ao Código Penal alguns crimes contra as finanças públicas, entre eles, o crime de “assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura”. É o que passou a ser previsto no 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: Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos”.

A redação do artigo acrescido ao Código Penal é praticamente uma cópia do art. 42 da LRF, de forma que, no mais das vezes, o Ministério Público fica dependente da verificação da infração administrativa no âmbito dos tribunais de contas para elaboração da denúncia, dado o caráter técnico dos elementos normativos do crime.

O crime exige dolo, isto é, o gestor deve ter contraído despesas tendo plena ciência de que o ente não dispunha de caixa para pagá-las. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça considera prova do dolo as advertências e os alertas emitidos pelo tribunal de contas competente<sup>8</sup>.

A violação ao art. 42 é considerada grave, pois gera desequilíbrio nas finanças, aumenta a dívida pública de curto prazo e transfere para o exercício financeiro seguinte despesas novas que foram contraídas, prejudicando a implementação de políticas públicas por parte do governo eleito ou mesmo de projetos e ações pelo novo dirigente do órgão.

Assim, a gestão pública, em especial no último ano do mandato, impõe um esforço fiscal atento e permanente do administrador, consciente da importância dos mecanismos de controle orçamentário e financeiro impostos pela lei, a fim de que o aumento da dívida pública não comprometa a prestação de serviços públicos à população.

<sup>8</sup> AgReg no Agravo em REsp n. 1.626.777-SP, Agravo em REsp n. 1.138.718-SP e Agravo em REsp n. 1.792.857-SP.